



UNIVERSIDAD DE CUENCA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

ESCUELA DE DERECHO

**“PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PRINCIPIO
RECTOR DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO”**

*Trabajo de investigación previo a la obtención del Título
de Abogada de los Tribunales de Justicia de la República
del Ecuador y Licenciada en Ciencias Políticas y
Sociales*

AUTORA:

SANDRA MARIBEL UREÑA GALLEGOS

DIRECTOR:

DR. TIBERIO MARLON TORRES RODAS

Cuenca - Ecuador

Enero 2015



RESUMEN.

Por más justo que sea un tributo, este siempre conservará un grado de injusticia respecto de alguien, por lo mismo el más óptimo sistema tributario, es aquel que consiga dar a los más, respecto de los menos, un mayor grado de justicia y que a su vez tenga el menor número de reformas posibles que puedan agravar o perjudicar la situación socio-económica de los contribuyentes; esto a la luz de los principios constitucionales que rigen el régimen tributario, entre ellos el de capacidad contributiva permite delimitar el poder tributario estatal y dar a los contribuyentes, las garantías necesarias para que su contribución al financiamiento de los gastos públicos sea racional y equitativa.

El principio de capacidad contributiva, que es un principio implícito que fluye de determinadas expresiones contenidas en la Constitución, tiene un doble alcance: el primero que se refiere a los tributos en particular y el segundo al sistema tributario en general.

Este principio establece que sólo las potenciales manifestaciones de riqueza directas o indirectas pueden ser objeto de tributación, configurando de tal manera los hechos generadores de obligaciones tributarias; por tanto la contribución no se establece por un capricho del legislador, sino de acuerdo con la aptitud contributiva del sujeto que garantiza la creación de los tributos.

La capacidad contributiva es un concepto jurídico indeterminado, conformado por la riqueza general, base de la tributación y por las condiciones particulares del sujeto que son el aspecto subjetivo de la misma.

PALABRAS CLAVES: Principio, Capacidad Contributiva, Régimen Tributario



ABSTRACT.

It does not matter how fair a tribute can be, this will always retain a degree of injustice to someone. Hence, the most optimal tax system is the one that manages to give to the majority, greater justice and that has the fewest possible reforms likely to exacerbate or impair the socio-economic situation of taxpayers. This, in light of the constitutional principles governing the tax system, including taxable capacity, allows defining the state taxing power and giving taxpayers the necessary guarantees for their contribution to the financing of public spending is rational and equitable.

The principle of the ability to pay, which is an implicit principle that flows from certain expressions contained in the Constitution, is twofold: the first relates to taxes in particular and the second one to the tax system in general.

As this principle states that only the potential direct and indirect manifestations of wealth are subject to taxation, it configures the events giving rise to tax obligations. Therefore, the contribution is not established by a whim of the legislature, but according to the contributory ability of the subject that guarantees the creation of taxes.

The tax capacity is an indeterminate legal concept, consisting of the general wealth, the basis of taxation, and the particular conditions of the subject which are the subjective aspect of it.

KEYWORDS: Principle, Taxable Capacity, Taxation



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	10
CAPÍTULO I	12
PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	12
1.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	12
1.2. CONCEPTO GENERAL DE PRINCIPIO.....	16
1.3. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	17
1.4. NATURALEZA JURÍDICA.....	18
1.5. CARACTERÍSTICAS.....	20
1.5.1 <i>Límite material del poder tributario:</i>	20
1.5.2 <i>Causa jurídica del impuesto:</i>	21
1.6. ANÁLISIS DOCTRINARIO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	22
1.7. ANÁLISIS LEGAL Y CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	25
CAPÍTULO II	30
CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LAS PERSONAS COMO LÍMITE DEL PODER TRIBUTARIO.....	30
2.1. GENERALIDADES.....	30
2.2. POSICIONES A FAVOR Y EN CONTRA DE ÉSTA CARACTERÍSTICA DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO LÍMITE DEL PODER TRIBUTARIO.....	30
CAPÍTULO III.....	34
CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO CAUSA ECONÓMICA-JURÍDICA DE LA TRIBUTACIÓN ECUATORIANA.....	34
3.1. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA ABSOLUTA Y RELATIVA	34
3.2. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO CAUSA DE IMPUESTO.....	38
3.2.1 <i>Principio de la Capacidad Contributiva en la imposición directa</i>	41
3.2.2 <i>Principio de la Capacidad Contributiva en la imposición indirecta</i>	42
3.4. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y EL MÍNIMO EXENTO.....	45
CAPÍTULO IV	48
RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO	48
4.1 GENERALIDADES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO	48
4.2 EVOLUCIÓN HISTÓRICA A PARTIR DE LA CONSTITUCIÓN DE MONTE CRISTI.....	58
4.3 PODER TRIBUTARIO Y POTESTAD IMPOSITIVA.....	62



CAPITULO V	66
PRINCIPALES REFORMAS TRIBUTARIAS Y SU RELACIÓN CON LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LAS PERSONAS	66
5.1 ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES REFORMAS TRIBUTARIAS EFECTUADAS DESDE EL AÑO 2008 Y SU RELACIÓN CON LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LAS PERSONAS.....	66
5.1.1. <i>Principales Reformas al Código Tributario</i>	68
5.1.2. <i>Principales Reformas a Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento.</i>	70
 CAPÍTULO VI	 84
PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SU VIGENCIA DENTRO DEL ACTUAL REGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO	84
6.1 REAL APLICACIÓN DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS COMO PRINCIPIO RECTOR DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO.	84
 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	 95
CONCLUSIONES	95
RECOMENDACIONES	99
 BIBLIOGRAFÍA	 101



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Fundada en 1867

Sandra Maribel Ureña Gallegos, autora de la monografía "Principio de la Capacidad Contributiva como Principio Rector del Régimen Tributario Ecuatoriano", certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autora.

Cuenca, 23 de enero del 2015

Sandra Maribel Ureña Gallegos

0105247845



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Fundada en 1867

Sandra Maribel Ureña Gallegos, autora de la monografía "Principio de la Capacidad Contributiva como Principio Rector del Régimen Tributario Ecuatoriano", reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Art. 5 literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de ABOGADA DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR Y LICENCIADA EN CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES. El uso que la Universidad de Cuenca hiciere de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autora.

Cuenca, 23 de enero del 2015

Sandra Maribel Ureña Gallegos

0105247845



DEDICATORIA

La presente monografía está dedicada al gran hacedor del Universo y fortaleza mía, quien me permitió y ayudó alcanzar una meta más en mi vida,

Mis padres Walter Ureña y Gladys Gallegos, dignos ejemplos de lucha, esfuerzo y perseverancia,

Mis hermanos Tania y David, por su apoyo incondicional,

Son ellos quienes se constituyen en el motor principal de mi superación y por quienes busco ser mejor cada día.



AGRADECIMIENTO

Agradezco sobre todo a Dios, quien día a día nos brinda su ayuda incondicional para alcanzar la excelencia en nuestras metas y sueños y sin quien nada es posible.

Además un profundo agradecimiento al personal docente de la Escuela de Derecho, Facultad de Jurisprudencia, de la Universidad de Cuenca por haber sido durante estos cinco años, los encargados de formar buenos profesionales pero sobre todo excelentes seres humanos; gracias a todos ellos por sus conocimientos y enseñanzas impartidas que nos servirán el día de mañana en el ejercicio de nuestra tan noble profesión.

De manera muy especial agradezco al Dr. Tiberio Torres Rodas, por su colaboración y guía a lo largo del presente trabajo investigativo.

A mi familia y amigos íntimos por su constante apoyo, muchas gracias.

INTRODUCCIÓN.

Todo régimen tributario se debe regir por determinados principios constitucionales, que a su vez tienen que ser respetados por el legislador, al momento de la elaboración de toda la normativa interna de un Estado; entre tales postulados el principio de capacidad contributiva juega un rol importante y trascendental por cuanto se identifica con la equidad tributaria, en sus manifestaciones de horizontalidad y verticalidad; lo cual se traduce en una contribución al sostenimiento del gasto público, en medida de la real posibilidad económica de los sujetos obligados, que luego de satisfacer sus más elementales necesidades, se convierten en sujetos idóneos para cumplir con aquel deber constitucional de pagar las diferentes obligaciones tributarias establecidas dentro del ordenamiento jurídico de un país.

El primer capítulo de la presente investigación, contiene un análisis histórico del Principio de Capacidad Contributiva, así como un estudio doctrinario, legal y constitucional del mentado principio. Por otra parte también se desarrollan las ideas y nociones más generales e importantes del término principio y capacidad contributiva; a más de ello se pretende explicar de manera detallada la naturaleza jurídica de este postulado, lo cual resulta ser pertinente para entender a carta cabal el contenido de los posteriores capítulos.

En el segundo capítulo, se aborda el tema de la capacidad contributiva de las personas como límite del poder tributario, se expondrán las posiciones de la doctrina tanto a favor como en contra de ésta característica, acotando al respecto con aporte personal de la autora.

El tercer capítulo se refiere a otra de las características de la capacidad contributiva, esto es, la capacidad contributiva como causa-económica jurídica de la tributación ecuatoriana, para ello en el presente acápite se desarrollará la noción de capacidad contributiva absoluta y relativa, lo cual permitirá entender de mejor manera la vigencia y aplicación de este postulado tanto en la imposición directa como indirecta; encontrando que resulta más fácil advertir la incidencia de este principio en los impuestos directos, en tanto que en los indirectos gracias a la ayuda de la figura jurídica del mínimo exento, que juega



un rol protagónico en la imposición se vuelve en cierta medida fácil, el reconocer la vigencia de este principio en la última de las imposiciones mencionadas.

Con el estudio exhaustivo de la Capacidad Contributiva, en el capítulo cuarto conviene hacer referencia al Régimen Tributario Ecuatoriano, a su fundamento orgánico, normativo e impositivo; además se procurará dar una visión general a la evolución histórica que ha tenido nuestro régimen tributario a partir de la vigencia de la Constitución de Monte Cristi y lo que se ha realizado por parte del Gobierno para alcanzar el ideal de justicia tributaria.

En el capítulo quinto realizaré un análisis detallado de las principales reformas tributarias que se han llevado a cabo desde el año 2008 y la relación que tienen las mismas en torno al principio, objeto de la presente investigación; sobre todo se insistirá en aquellas reformas efectuadas tanto al Código Tributario como a la Ley de Régimen Tributario Interno y su respectivo Reglamento. Se podrá apreciar que las últimas reformas efectuadas se han dado principalmente respecto de los impuestos de mayor recaudación a nivel nacional como lo son el IVA, ICE e IR.

Finalmente en el último capítulo se analizará de manera pormenorizada el Principio de Capacidad Contributiva y su real aplicación como Principio Rector del Régimen Tributario Ecuatoriano, se procurará averiguar si el legislador al momento del establecimiento o modificación de los tributos cualquiera que estos sean (impuestos, tasas o contribuciones especiales o de mejoras) respeta la capacidad de pago de los sujetos obligados, considerando los aspectos subjetivos de la tributación; así mismo se establecerá si los impuestos existentes dentro de nuestro régimen impositivo se fundamentan sobre potenciales manifestaciones de riqueza sean estas directas o indirectas, se hablará de figuras jurídicas tales como las deducciones y excepciones como mecanismos idóneos a través de los cuales se impida la transgresión o violación a tan mentado principio.

CAPÍTULO I

PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

1.1. Antecedentes Históricos.

Partiendo de la premisa de que todo Estado necesita de ingresos para financiar sus gastos públicos, debo comenzar por señalar que desde la Antigüedad, el Estado en uso de su poder de Imperium y de manera particular de su poder tributario ha tenido la potestad para detraer¹ una parte de la riqueza de las personas y de ésta manera lograr los recursos suficientes y necesarios que permitan satisfacer las necesidades de toda la sociedad. No obstante se debe enfatizar el hecho de que antiguamente el poder tributario estatal era omnímodo² y arbitrario ello significa que el Estado imponía: “los tributos de modo irrestricto y violento; sin garantías específicas para los contribuyentes.”³; lo cual, en la Edad Media sería la principal causa de varios conflictos sociales, por lo que en tales circunstancias fue necesario encontrar una solución que limitara este poder estatal, razón por la que en la Carta Magna de Reino Unido de 1215⁴ se definieron y establecieron ciertas medidas como contrapeso a este exagerado e ilimitado poder del Estado; siendo así que con el afán de desarrollar la teoría de la “*Justicia Impositiva*” en Europa se da paso al surgimiento del principio de capacidad contributiva, y en el mismo contexto el sistema de principios “encontraba su anclaje en el sistema de valores constitucionales, en el Estado de Derecho, en los derechos fundamentales y el principio del Estado Social”⁵

¹ Restar, sustraer, apartar o desviar, *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*.

² (Del lat. omnimodus). Adj. Que lo abraza y comprende todo, *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*.

³ www.blog.pucp.edu.pe/el-principio-de-la-capacidad-contributiva.

⁴ Nombre con el cual se popularizó el privilegio real promulgado por el rey inglés Juan I Plantagenet, más conocido como Juan Sin Tierra, el 15 de junio 1215, tras un periodo de tensas negociaciones con los barones feudales ingleses. En esta Carta Magna se salvaguarda el derecho estatutario de las libertades individuales y colectivas de los ingleses contra cualquier gobierno arbitrario de los monarcas.

⁵ www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/1/capacidad_contributiva.pdf , pág. 2.

A finales de la Edad Moderna con Adam Smith⁶, encontramos el antecedente más remoto del concepto de Capacidad Contributiva, puesto que éste autor en su libro *“La Riqueza de las Naciones”*, publicado en el año 1776, sostiene que la riqueza de un país procede del trabajo de sus habitantes y en razón de ello señala *“como primerísima regla tributaria la de Capacidad o Justicia”*, por lo que los individuos de un Estado están obligados a contribuir a su sostenimiento según sus respectivas capacidades.

En este sentido es durante la Francia revolucionaria de 1789, época en la cual se emitió la famosa DECLARACIÓN DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y CIUDADANO, en donde en su artículo 13⁷ se establece que para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades. Bajo tal perspectiva se piensa que la aportación de los individuos a los gastos públicos era un deber, obligación que se la tenía que cumplir de acuerdo a las propias facultades y posibilidades de los contribuyentes, surgiendo de tal visión el principio constitucional de Capacidad Contributiva.

El principio de la capacidad contributiva nace entonces *“de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de la igualdad de las cargas públicas”*⁸; pues no olvidemos que es deber de todo ciudadano el colaborar en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas de todos los habitantes de la nación, lo cual es su razón primordial de existencia, así nuestra constitución en

⁶ 5 de junio de 1723. – 6 de julio de 1790. Economista y filósofo escocés, uno de los mayores exponentes de la economía clásica; en su obra *“La riqueza de las naciones”* representa el intento por diferenciar la economía política de la ciencia política, la ética y la jurisprudencia, en este sentido su obra refleja que la clave del bienestar social está en el crecimiento económico, que se potencia a través de la división del trabajo y la libre competencia.

⁷ “Siendo necesaria, para sostener la fuerza pública y subvenir a los gastos de administración, una contribución común, ésta debe ser distribuida equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus facultades.”,
es.wikipedia.org/wiki/Declaración_de_Los_Derechos_del_Hombre_y_del_Ciudadano.

⁸ www.blog.pucp.edu.pe/el-principio-de-la-capacidad-contributiva

su artículo 83 numeral 15⁹ en su parte pertinente señala como deber de los ecuatorianos el contribuir al sostenimiento del gasto público. No obstante pese a que existe la obligación de contribuir al gasto público¹⁰, no todos estamos obligados a sacrificarnos de igual manera, pues se habrá de tomar en cuenta la situación económica de cada individuo o persona.

Por otra parte bien es conocido por los estudiosos del Derecho Tributario, que el mismo desde la década de los noventa ha sufrido un cambio trascendental, siendo así que hoy en día como lo he manifestado se habla del Principio de Capacidad Contributiva, como el postulado más importante. Al criterio de algunos autores el origen de la formulación de este principio se remonta al florentino Francesco Guicciardini¹¹, quien a principios del siglo XVI afirmaba que “Dado que somos todos ciudadanos de un mismo Estado y que somos todos iguales, solo puede haber verdadera igualdad si los impuestos nos devuelven a todos al mismo nivel económico...”¹²

⁹ “Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:
...Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, **y pagar los tributos establecidos por la ley.**” *Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro Oficial # 449*

¹⁰ Total de gastos realizados por el sector público, tanto en la adquisición de bienes y servicios como en la prestación de subsidios y transferencias. En una economía de mercado, el destino primordial del gasto público es satisfacer las necesidades colectivas, por su parte los gastos públicos destinados a satisfacer el consumo público sólo se producen para remediar las deficiencias del mercado; pero también son importantes los gastos públicos de transferencia tendentes a lograr una redistribución de la renta y la riqueza.
En un estado moderno los fines del gasto público son: prestación regular de servicios indivisibles tales como de seguridad, defensa, justicia, etc.; alcanzar una distribución más equitativa de la renta y la riqueza nacionales; alcanzar un mayor grado de desarrollo económico; mantener el nivel general de precios estable, condición sine qua non de un crecimiento económico sostenido y finalmente conseguir el pleno empleo de los recursos productivos, de manera especial de la mano de obra,
www.economia48.com/spa/d/gasto-publico/gasto-publico.htm.

¹¹ Florencia, 6 de marzo de 1483 – Arcetri, 22 de mayo de 1540. Fue un filósofo, historiador y político italiano. En Florencia estudió jurisprudencia y en 1505 obtuvo el doctorado en ius civile e inició su carrera forense. Se considera comúnmente a Guicciardini como el padre de la historiografía moderna, su obra más importante “Historia de Italia” desentraña la retorcida red de la política de los estados italianos del Renacimiento, convirtiéndose en un espectador imparcial, crítico y curioso de la realidad socio política y económica italiana de ese entonces, es wikipedia.org/wiki/Francesco_Guicciardini.

¹² GALLO, Franco, “La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación”, Conferencia Técnica del CIAT Taormina 2000, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, Primera Edición, pág. 40.

No obstante la influencia del principio de capacidad contributiva empieza a tomar mayor relevancia e importancia con la presencia del Estado Liberal, pero es con el surgimiento del Estado Social y sobre todo en la segunda postguerra en donde alcanza tal postulado un rango constitucional ya que en ésta época nace la idea de que los ciudadanos tienen el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, siendo a su vez tal principio analizado por el derecho fiscal como principio sustancial para la limitación del poder fiscal¹³ contemporáneo.

Sin embargo tal teoría llega a América Latina a finales de la década de los 80 y comienzos de los 90, período en el cual los Estados Latinoamericanos se encontraban en pleno proceso de desarrollo democrático y por ende en la necesidad de someter el poder tributario o fiscal a principios jurídicos que reconozcan la idea de igualdad y el respeto a los derechos fundamentales; por lo tanto tributaristas como Valdez Costa al respecto se pronunció sosteniendo que “históricamente se ha ido abriendo camino la tendencia doctrinaria de hallar un criterio que justifique ética y jurídicamente ese poder de imposición, en torno del concepto de capacidad contributiva, o facultades económicas del contribuyente, es decir, la posibilidad económica que tiene el individuo de contribuir a sufragar los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades colectivas.”¹⁴

Hoy en día expresa o tácitamente, dependiente o no de otros principios tales como el de igualdad, proporcionalidad; el principio en mención constituye un límite material de la tributación, una exigencia de personalización económica del

¹³ Capacidad del Estado de organizar su vertiente de ingresos y gastos por medio de facultades del estado y su organización jurídica, a través de este poder el Estado puede imponer a los particulares la obligación de aportar parte de su riqueza para el cumplimiento de sus fines y atribuciones; el ejercicio de tal poder es connatural a la existencia misma del Estado moderno pues para que el mismo pueda cumplir con las funciones a él encomendadas resulta indispensable que obtenga recursos económicos necesarios, los cuales deben ser proporcionados en su mayor parte por los particulares a través de los diferentes tributos establecidos. Las dimensiones del Poder Fiscal son

1. Poder normativo para crear normas que regulan temas de ingresos y gastos
2. Aplicación de tales normas.
3. Disposición de los recursos obtenidos.

¹⁴ VALDEZ Costa Ramón, “Instituciones de Derecho Tributario”, Buenos Aires, Ediciones DEPALMA, 1992, pág. 445



impuesto¹⁵ que de forma directa o indirecta se encuentra en la mayoría de los textos constitucionales.

1.2. Concepto General de Principio.

Etimológicamente la palabra PRINCIPIO, proviene del latín PRINCIPIUM O PRINCIPII, que quiere decir el comienzo, origen o base de algo, esto es la razón fundamental sobre o de la cual procede cualquier materia, el punto de partida o el fundamento de algo.

Por lo tanto partiendo de que los principios son el fundamento de toda ciencia, debemos entender que en materia de Tributación estos principios son los postulados rectores, ideas y conceptos fundamentales que inspiran, guían y sustentan el Derecho Tributario y en general el Régimen Tributario Ecuatoriano, por lo que en este sentido resultan ser las pautas objetivas que limitan la subjetividad y arbitrariedad del legislador. Como vemos los principios tributarios surgen como una necesidad de poner un alto a la arbitrariedad de que hacía gala el Estado al momento de ejercer su potestad tributaria, y entre los limitantes al poder de imposición estatal descubrimos que el Principio de la Capacidad Contributiva es uno de los más importantes, ya que podemos afirmar que este postulado permite distinguir con total claridad cuando un impuesto es justo o cuando no lo es; lo cual sin embargo sólo se verifica en los casos en los que es posible medir efectivamente cómo la capacidad contributiva determina el nivel de gravamen que sufre un sujeto.

Por otra parte es indispensable mencionar que entre las funciones que cumple este principio junto con otros más, es servir de fundamento para la creación de normas positivas tributarias, tanto en la Constitución como en la Ley, que respondan a la realidad socio-económica ecuatoriana de los actuales momentos; lo cual significa que los principios jurídicos a más de tener una función informadora tienen sobre todo una función formadora del Ordenamiento Jurídico, por lo que rigen el nacimiento, la aplicación y la interpretación de la ley.

¹⁵ http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/rodriguez_v_ea/capitulo1.pdf , pág. 6

1.3. Concepto de Capacidad Contributiva.

La doctrina no ha establecido un concepto unánime de que es la Capacidad Contributiva, sin embargo nosotros podemos decir que dicha capacidad es el límite a partir del cual y hasta el cual, una persona puede pagar tributos; en este sentido como hemos venido sosteniendo se considera que el sujeto pasivo debe pagar tributos desde el momento en que haya satisfecho sus necesidades básicas hasta el monto que no afecte su capacidad de generar ahorro y riqueza ejemplo: en el caso del impuesto a la renta en el 2014 las personas tanto naturales como jurídicas cuya base imponible¹⁶ no supere los \$10. 410 al año, no pagan dicho impuesto.

Con esta breve introducción, vale la pena analizar el siguiente concepto de Capacidad Contributiva:

La capacidad contributiva es *“la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado.”*¹⁷

Concepto que está íntimamente ligado a la medida con que un sujeto puede contribuir a los gastos públicos, siendo indispensable tener en consideración las condiciones particulares de cada persona, pues con la vigencia y aplicación de este principio lo que se pretende es que los individuos de un Estado contribuyan al financiamiento del gasto público en proporción a sus reales ingresos, rentas y egresos.

En este sentido el tributarista peruano Raúl Barrios Orbegoso, al respecto manifiesta que:

*“Capacidad contributiva es la capacidad económica de poder contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales proporcionados por el Estado y que benefician a la colectividad.”*¹⁸

¹⁶ “Art. 16 Base Imponible: está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.” *Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI)*

¹⁷ http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo3.pdf , pág. 1



Lo cual quiere decir como ya lo he venido sosteniendo que la capacidad contributiva analizada desde un punto de vista jurídico y económico es aquella aptitud económica personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado, en relación a nuestros propios ingresos y egresos, esto es considerando la situación económica personal de cada ciudadano.

Entendido así el concepto de Capacidad Contributiva, en la práctica resulta bastante difícil o complicado el poder cuantificar tal capacidad, lo que hace necesario el estudiarla y analizarla en conjunto con principios tales como el de Igualdad y Justicia Tributaria; considerando que lo que se busca por parte del legislador con la aplicación real y efectiva de este principio es que exista una tributación justa.

1.4. Naturaleza Jurídica.

Ilustrado el concepto de Capacidad Contributiva, en este punto se procurará analizar cuál es su naturaleza jurídica, lo cual implica descubrir desde la perspectiva jurídica si en realidad este principio es de obligatoria aplicación, o solo se trata de una simple recomendación, es decir un ideal de política tributaria que puede o no estar presente en el sistema impositivo al momento de dictar las diferentes normas tributarias.

Al respecto existen diversas posturas, unas que consideran a este principio como una simple recomendación tributaria que la puede o no tener en cuenta el legislador; sin embargo otras consideran que tal postulado debe ser de real y obligatoria aplicación dentro de todo sistema tributario, en razón de que el legislador al momento de dictar la normativa tributaria, debe seleccionar aquellas situaciones fácticas que serán consideradas como hechos impositivos que darán origen a las distintas obligaciones tributarias.

En este sentido autores como el maestro argentino Giuliani Fonrouge al exponer sobre el principio de la Capacidad Contributiva afirma: que tal principio tan solo responde a un loable propósito de justicia tributaria que puede ser tenido en

¹⁸ BARRIOS Orbegoso Raúl, "Derecho Tributario-Teoría General del Impuesto", Lima, Cultural Cuzco S.A. Editores, 1988, Segunda Edición, pág. 120



cuenta por el legislador, según su libre apreciación pero “que no puede ser erigido en condición de dogma jurídico.”¹⁹

Similar juicio sostiene Berliri y el maestro italiano Giannini, para quien si bien es el legislador quien tiene la potestad de elegir aquellos hechos que servirán de índices de la capacidad contributiva de las personas y a su vez como base impositiva de tal o cual tributo, tal noción es para jurídico que interesa al economista y no al jurista.

Sin embargo en lo personal, estoy en desacuerdo con tales aseveraciones, en virtud de que al estar considerado el concepto de Capacidad Contributiva como uno de los principios rectores del Régimen Tributario e incorporado a su vez dentro de la legislación tributaria positiva de los Estados, tal concepción adquiere su carácter jurídico por lo que tiene que ser tomado en cuenta al momento de elaborar las distintas normas tributarias.

Por otra parte así mismo prestigiosos autores como Alberto Tarsitano, Pérez de Ayala, Héctor Villegas, Sergio de la Garza, Matías Cortés, Eusebio González, entre otros con quienes coincido han llegado a la conclusión de que “el principio de capacidad contributiva al estar consagrado, ya sea explícita o implícitamente en las Cartas Políticas de los Estados, adquiere relevancia jurídica y constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria”²⁰

Lo cual significa que al haber sido positivado este principio, la normativa tributaria no puede dejarlo a un lado, cuanto más cuando es la propia Carta Magna de un Estado la que al recoger tal principio hace que este se convierta en un postulado rector constitucionalizado de imposición, en virtud de lo cual el legislador no puede seleccionar infundada ni caprichosamente los supuestos fácticos que servirán como base para la imposición, sino que se debe regir por la concepción de la Capacidad Contributiva.

¹⁹ GIULIANI Fonrouge, Carlos M., “Derecho Financiero”, Buenos Aires, Ediciones DEPALMA, 1997, Sexta Edición, pág. 313.

²⁰ <http://blog.pucp.edu.pe/item/24823/el-principio-de-la-capacidad-contributiva>.



Así mismo en la doctrina existe un consenso respecto a que factores pueden o deben ser considerados como índices de Capacidad Contributiva entre los cuales tenemos: renta global, gasto global, patrimonio neto, incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc.).

En el caso del Ecuador nuestra Constitución y demás legislación tributaria si bien no nos hablan explícitamente de la capacidad contributiva como postulado del sistema tributario, de un análisis pormenorizado y que en posteriores líneas realizaré hemos de considerar categóricamente que la naturaleza jurídica del principio en estudio nos orienta a que el mismo sea reconocido implícitamente como límite a la tributación.

No obstante si bien por el principio de Generalidad y de Igualdad todos tenemos el deber de ayudar en el sostenimiento de las cargas públicas, pagando los distintos tributos impuestos por el Estado; por el principio de la Capacidad Contributiva deben hacerlo únicamente aquellos que a la luz de la Constitución y demás leyes tengan la necesaria capacidad contributiva, lo cual significa que si una persona tiene sólo lo necesario para satisfacer sus exigencias individuales mínimas o no puede satisfacer el imperativo constitucional de una vida digna no tiene la obligación de concurrir a los gastos públicos.

1.5. Características.

El tributarista peruano Gerardo Novoa Herrera sugiere que las características principales de este principio se sintetizan básicamente en dos y que son:

1. Ser el límite material del poder tributario.
2. Ser la causa jurídica del impuesto.

1.5.1 Límite material del poder tributario:

Por el momento me permitiré explicar en breves rasgos esta característica del mentado principio, en razón de que la misma será objeto de un profundo análisis y estudio en un posterior capítulo. Así comenzaré por precisar que si bien todo Estado necesita de ingresos para financiar sus gastos públicos, y que parte de tales ingresos, el

Estado los obtiene entre otras formas a través de la imposición de tributos, no por ello dicha imposición queda exenta de límites, sino por el contrario debe enmarcarse dentro de ciertos límites, que son establecidos entre otros principios por éste. En este sentido la capacidad contributiva en conjunto con otros postulados constituye en última instancia las demarcaciones dentro de las cuales un régimen impositivo debe encasillarse, pues la capacidad contributiva como límite material del poder tributario concibe o estructura al tributo²¹ de tal manera que grave a cada uno según su propia capacidad.

1.5.2 Causa jurídica del impuesto:

En la doctrina se considera a la capacidad contributiva o “*capacidad de pago*”²² como algunos autores la denominan como causa jurídica de tributación lo cual supone decir que el impuesto²³ encuentra su principal justificación en “*la potencialidad económica*”²⁴ de los sujetos para cooperar al gasto público, esto es en su capacidad contributiva.

En este mismo contexto destacados autores como José Pérez de Ayala y Eusebio Gonzáles al respecto comentan que la capacidad contributiva es “*causa necesaria e insoslayable*²⁵ para la existencia del tributo”.²⁶

²¹ Prestación obligatoria, establecida en virtud de una ley que se satisface generalmente en dinero y que el Estado exige por su poder de imperio, sobre la base de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, para así poder cumplir con sus finalidades específicas u otros propósitos de política económica.

²² Denominada así por los anglosajones “ability to pay”

²³ Tributo que consiste en la prestación en dinero o en especie, que el Estado en base a su poder de imperio exige al contribuyente, por una obligación tributaria cuyo hecho imponible no está constituido por la prestación de un servicio, actividad u obra de la administración; sino por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica realizados por el contribuyente. Los impuestos son tributos que se pagan en forma obligatoria, independientemente de la actividad que realice el Estado.

²⁴ www.blog.pucp.edu.pe/el-principio-de-la-capacidad-contributiva.

²⁵ Ineludible, inevitable

²⁶ PEREZ DE AYALA José y GONZÁLEZ Eusebio, “Curso de Derecho Tributario” Cuarta Edición, pág. 177

Por otra parte también resulta de suma importancia hacer énfasis en el hecho de que la sola creación de la norma tributaria no es suficiente para dar origen a un derecho de crédito a favor del fisco, pues para que surja la obligación por parte del sujeto pasivo de realizar el pago de la deuda tributaria, satisfaciendo de ésta manera el derecho que tiene a su favor el fisco; también será necesario e indispensable la verificación del hecho imponible previsto.

Por lo tanto los hechos imponibles que deban verificarse son presupuestos facticos con contenido económico que representan un índice de capacidad contributiva, la misma que se manifiesta principalmente de tres formas: renta²⁷, patrimonio²⁸ y gasto²⁹.

Por el momento no ahondaremos más en el tema por cuanto el mismo es objeto de estudio en un ulterior capítulo.

1.6. Análisis Doctrinario del Principio de Capacidad Contributiva.

La doctrina internacional desarrolla de manera muy amplia, la importancia y vigencia de este principio dentro de todo régimen tributario estatal; en este sentido debo comenzar por indicar que una cosa es hablar de la capacidad contributiva como ATRIBUTO DE LOS OBLIGADOS, esto es como una manifestación de su verdadera riqueza y patrimonio, como característica intrínseca del contribuyente; y otra muy distinta es hablar del principio de capacidad contributiva como ATRIBUTO DE UN SISTEMA TRIBUTARIO, por lo que para que la naturaleza de este principio constitucionalizado o no se verifique es indispensable la comprobación positiva de otros principios conexos.

En cuanto a la capacidad contributiva como atributo de los obligados, autores como Alberto Tarsitano la definen como “la aptitud efectiva del

²⁷ Capacidad de adquirir riqueza.

²⁸ Posesión de la riqueza.

²⁹ Consumo de riqueza.

contribuyente para ser sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible”,³⁰

Esto significa que los hechos reveladores de riqueza tienen que ser examinados e identificados por el legislador para la tipificación de los hechos imponibles, considerando entonces que esta capacidad es un presupuesto, medida y justificación de la imposición.

Ahora en cuanto al principio de capacidad contributiva como ATRIBUTO DE UN RÉGIMEN TRIBUTARIO, la doctrina tradicional atado este postulado en mayor o menor medida con otros principios de los cuales depende su cumplimiento tales como el principio de legalidad, de igualdad, de generalidad, progresividad, etc.

En esta misma línea de pensamiento para Juan José Ferreiro Lapatza en materia de tributación tres principios se encuentran íntimamente ligados entre sí, los cuales han sido no solo difundidos sino que también aceptados por las constituciones de diversos países, estos principios son: el de legalidad, igualdad y el de capacidad; este último no olvidemos apoya la progresividad de ciertos tributos a fin de establecer un sistema tributario progresivo.³¹

Por otra parte para María Vázquez, este principio, considerado como uno de los principios innominados del Derecho Tributario es aquella “capacidad de riqueza que tienen las personas para pagar los tributos”³² que al decir de la

³⁰ TARSITANO Alberto, “Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático, Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional” Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, Buenos Aires, Editorial Ábaco, 2005, pág. 409.

³¹ LAPATZA F. José Juan, “Los principios constitucionales en el orden tributario: la no confiscatoriedad”, Buenos Aires, Editorial Ábaco, 1998, pág. 201

³² <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/2682/1/tm4434.pdf>, PACHECO Solano Juan, “Los Principios Constitucionales en el Derecho Tributario Ecuatoriano”, Universidad de Cuenca, Facultad de Jurisprudencia, Escuela de Derecho, 2010, pág. 77

autora puede ser analizado desde de dos puntos de vista: objetiva y subjetivamente, lo cual más adelante será objeto de estudio.

Héctor Villegas³³ por su parte manifiesta que la capacidad contributiva es el límite material del contenido de la norma tributaria abonando su “justicia y razonabilidad”, el cual si bien no consta textualmente en las constituciones de cada país, resulta ser la consecuencia lógica más importante y necesaria de otros postulados; según este autor para que el principio en estudio tenga plena vigencia dentro del Régimen Tributario se requiere de la observancia irrestricta de lo siguiente:

- a. Los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto deben contribuir en razón de un tributo o de otro, con excepción de aquellos que por carecer de un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición.
- b. El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en la tributación.
- c. Deben seleccionarse como bases imponibles aquellas circunstancias o situaciones reales e idóneas que reflejen la capacidad contributiva de los sujetos.
- d. En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que paga el contribuyente pueden exceder de la razonable capacidad contributiva de las personas, esto significa que no se puede afectar, ni menoscabar su patrimonio atentando contra su propiedad, confiscándola arbitraria e ilegalmente; esto en nombre de que todo ciudadano debe colaborar con el gasto público estatal.

Como se aprecia la doctrina tributaria desde sus orígenes ha advertido que el acatamiento “del deber de prestación que tiene el ciudadano frente al Estado, estará supeditado a su capacidad económica, pues para que el reparto de la carga tributaria sea justa, todos deben contribuir de acuerdo

³³ VILLEGAS Héctor, “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, pág. 195

con esa capacidad, que está sustentada en los principios de igualdad, proporcionalidad y generalidad, como elementos necesarios para que el tributo pueda resultar eficaz y legítimo y no tenga alcance confiscatorio....lo cual constituye el límite del sistema tributario justo”³⁴

Finalmente el complemento al desarrollo doctrinal de este principio es impulsado y perfeccionado por los Tribunales o Cortes Constitucionales de los diferentes países.

1.7. Análisis Legal y Constitucional del Principio de Capacidad Contributiva.

Comenzaré por manifestar que si bien la Capacidad Contributiva como principio rector de nuestro Régimen Tributario no ha sido mencionada textualmente tanto en nuestra norma constitucional como legal resulta indispensable hacer un estudio minucioso y profundo de nuestra normativa tributaria, de tal manera que podamos concluir que tal mencionado postulado es tomado en consideración tanto al momento de dictar la norma tributaria, en la creación de los diferentes tributos, como al momento de establecer los hechos generadores ³⁵a tomarse en consideración para el pago del tributo, etc.; es decir la capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito que sirve tanto de fundamento del deber de contribuir a sufragar el gasto público como fuente de legitimación del poder fiscal.

Así para poder realizar un análisis tanto legal como constitucional de este principio, resulta menester cometer un breve estudio y mención de los diferentes principios del Derecho Tributario, que en nuestra constitución se encuentran

³⁴ PATIÑO L. Rodrigo, “Estado de derechos:...en: Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador”, Quito, V&M Gráficas, 2011, Primera Edición, pág. 12

³⁵ “Art. 16.- Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.” *Código Tributario Ecuatoriano*. Es por tanto el presupuesto legal, hipotético y condicionante, cuya configuración práctica, en cierto tiempo y lugar y con respecto a determinadas personas, produce el efecto de que el sujeto activo tenga derecho a exigir del sujeto pasivo el pago de un tributo.

consagrados en su **artículo 300**³⁶ entre los cuales tenemos: **el de Legalidad**³⁷ que se lo puede resumir en el aforismo latino “NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE”, que significa que no *“hay tributo sin ley que lo establezca previamente”* y del cual a su vez se deriva el principio de Reserva de ley por el cual las leyes tributarias determinan el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o forma de establecerla, el hecho generador, exoneraciones y deducciones, etc.; tenemos también el de **igualdad** que como sabemos va mucho más allá de decir o pensar que todos somos iguales ante la ley sin distinción alguna y sin atender a consideraciones particulares, no obstante en materia tributaria nos referiremos mejor a la **equidad** entendida como imponer a cada contribuyente un gravamen, pero de acuerdo a su capacidad contributiva, es decir en virtud de este principio existe la obligatoriedad de contribuir pero en proporción a nuestra capacidad de pago, por lo tanto si analizamos este principio nos daremos cuenta que se habla de dar a los contribuyentes un trato igualitario pero con relación a su capacidad contributiva es por ello que *“la equidad por su connotación de justicia e igualdad social con responsabilidad, consiste básicamente en que la carga tributaria sea repartida de una manera justa así la equidad en el ámbito tributario atiende a dos ámbitos el horizontal y el vertical. Por el primer ámbito se entiende que las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera, es decir, se relaciona con los principios de generalidad e igualdad formal; y por el ámbito de equidad vertical se entiende que las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida, lo que tiene relación con los principios constitucionales de*

³⁶ “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.” Sección Quinta, Régimen Tributario, *Constitución Política del Ecuador*, Registro Oficial # 449

“Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.” *Código Tributario Ecuatoriano*, Registro Oficial No. 38 de 14 de junio del 2005.

³⁷ “Art. 301. Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.” *Constitución de la República del Ecuador 2008*, Registro Oficial # 449

igualdad material y progresividad del sistema tributario³⁸; por otra parte tenemos al principio de **generalidad** que significa que las normas deben establecerse con el objeto de que rijan para todas las personas, las mismas que tienen que ser **generales** y **abstractas**, en este sentido si un individuo se halla en los presupuestos o condiciones que según la ley lo obliga a pagar determinado impuesto, esto tiene que ser cumplido, cualquiera que sea si origen, sexo, nacionalidad, edad, categoría social, etc., y con ello se busca no gravar a una parte de la población en beneficio de la otra, es decir por este principio sólo “están obligados a pagar tributos aquellas personas, naturales o jurídicas, que por cualquier motivo o circunstancias se encuadren en alguna de las hipótesis contempladas en las leyes tributarias, dando lugar a la ejecución del específico hecho generador del tributo de que se trate. Lo que de ninguna manera quiere decir que todas las personas sin excepción alguna deban pagar impuesto, sino solo aquellas personas que tengan capacidad contributiva”³⁹; principios tales como el de **proporcionalidad y progresividad** establecen: el primero que el gravamen que el sistema tributario de un Estado infringe sobre el o los sujetos pasivos, guarda proporción con su capacidad contributiva, lo cual a su vez se relaciona con el tema de la presión fiscal directa⁴⁰ e indirecta⁴¹; en cambio por la progresividad se impone la necesidad de que el gravamen del sistema tributario aumente o disminuya conforme al nivel de riqueza general del país, por ejemplo si el nivel de riqueza sube en un 5%, subirá en esa proporción la carga tributaria, igual si baja. El principio de la **no confiscación** también se relaciona con la capacidad de pago de los contribuyentes, así el sistema tributario estatal tiene que establecer tributos, en la medida que aunque sea suficiente para satisfacer las necesidades de gasto o presupuestarias del

³⁸ 8-IV-2011 (Sentencia No. 004-11-SIN-CC, Pleno de la Corte Constitucional, R.O. 572-S, 10-XI-2011), Administración Tributaria de Excepción.

³⁹ 8-IV-2011 (Sentencia No. 004-11-SIN-CC, Pleno de la Corte Constitucional, R.O. 572-S, 10-XI-2011), Administración Tributaria de Excepción.

⁴⁰ Presión que el conjunto de tributos ejerce sobre la riqueza de los ciudadanos en general y no de una persona en particular, porcentaje del patrimonio que cada individuo le entrega al Estado por concepto del pago de tributos y que sirve para medir la presión del sistema tributario.

⁴¹ Demuestra cuanto le cuesta a una persona en concreto pagar los tributos, costo en el que se incurre para el pago de los mismos, es decir se refiere a todos los costos adicionales en los que tiene que incurrir el sujeto pasivo para pagar el tributo.



Estado, no llegue a confiscar⁴² o privar injustificada y desmedidamente el patrimonio de los particulares, para lo cual se deberá tener siempre presente la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria⁴³; este asunto a su vez está íntimamente vinculado con el derecho a la propiedad que tienen las personas y que también se encuentra garantizado en nuestra Carta Magna en el artículo 321 que al respecto establece que “El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental”⁴⁴ entonces no olvidemos que un sistema tributario se vuelve confiscatorio cuando priva a las personas de la satisfacción de sus necesidades para que en su lugar se puedan pagar los tributos o cuando el sistema le obliga a un individuo a pagar tributos privándole de su capacidad de aumentar o generar riqueza.

Por otra parte se considera que los principios de Eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria no necesariamente son principios del Derecho Tributario sino más bien del Derecho Administrativo ya que están dirigidos a la gestión de la administración tributaria, esto es a la “a la existencia de un buen sistema tributario cuyo objetivo primordial, por medio del ejercicio correcto y adecuado de las facultades de determinación, control y recaudación, es el de proporcionar los recursos necesarios para financiar el gasto público.”⁴⁵

Como vemos, en virtud del análisis realizado tanto los principios consagrados en nuestra Carta Magna como demás legislación tributaria están implícita y directamente relacionados con la capacidad de pago de los contribuyentes por lo que hemos de concluir que todo el Ordenamiento Tributario Ecuatoriano tiene

⁴² Privar a alguien de sus bienes y aplicarlos a la Hacienda Pública o al Fisco. *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*.

⁴³ Vínculo jurídico, de carácter personal existente entre el Fisco y los particulares en virtud de la cual se debe satisfacer obligaciones de carácter tributario.

⁴⁴ Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro Oficial # 449.

⁴⁵ TROYA José Vicente y MURILLO F. Fausto, “Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador”, Quito, V&M Gráficas, 2011, Primera Edición, pág. 20

que basarse en dicha aptitud o capacidad, enfatizando el particular que desde la propia Constitución o norma suprema se proclama que el sistema tributario debe configurarse de modo, que los que tengan más capacidad económica de pago, contribuyan más al sostenimiento de las cargas públicas y precisamente para lograr tal propósito en el mismo cuerpo constitucional se declara que “se priorizarán impuestos directos y progresivos” lo cual sin embargo no puede traducirse en la exclusión del régimen tributario de los impuestos indirectos y con tarifas proporcionales⁴⁶, así entonces el tributarista ecuatoriano José Vicente Troya sostiene que el régimen tributario está vinculado con el principio en estudio y que el mismo sirve para la aplicación de los tributos, pues aquel tributo que no tome como base una manifestación de riqueza será inconstitucional ya que como se ha manifestado “no puede haber imposición ante la inexistencia de capacidad económica y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva”⁴⁷

Finalmente en este acápite vale la pena recalcar lo mencionado por el maestro argentino Alberto Tarsitano quien al estudiar el principio de capacidad contributiva sostiene que “La incorporación expresa del principio de capacidad contributiva a la Constitución probablemente acelere una construcción jurisprudencial, con la influencia que ello ejerce sobre el diseño de la estructura tributaria, sobre un grupo de temas que pueden merecer una consideración parcial, incompleta o insatisfactoria a la luz de los principios tradicionales (legalidad, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad)”⁴⁸

⁴⁶ TROYA J. José Vicente, “Manual de Derecho Tributario”, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014, pág. 133

⁴⁷ TERÁN S. José Luis, “Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación”, Quito, Editora Jurídica, 2014, pág. 214

⁴⁸ TARSITANO Alberto, “Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático, Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional” Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, Buenos Aires, Editorial Ábaco, 1998, pág. 415

CAPÍTULO II

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LAS PERSONAS COMO LÍMITE DEL PODER TRIBUTARIO.

2.1. Generalidades.

Nuestra Carta Magna como lo he manifestado consagra principios tributarios que limitan el ejercicio de este poder estatal entre los cuales encontramos al de legalidad, generalidad, proporcionalidad, etc. y claro el principio de capacidad contributiva que como hemos concluido se encuentra tácitamente consagrado en nuestra legislación tributaria y a su vez constituiría el límite material del poder tributario estatal. En este sentido este poder tiene dos grandes limitaciones:

Limitación Formal en virtud de la cual solo el órgano legislativo es quien puede crear, modificar o extinguir los tributos, lo cual está relacionado con el principio de legalidad y reserva de ley.

Limitación Material o de Fondo: que delimita y restringe inequívoca e indiscutiblemente al poder tributario estatal de detraer parte de la riqueza, patrimonio de los contribuyentes en pro de contribuir al financiamiento del gasto público, lo cual a su vez está relacionado con el principio en estudio.

2.2. Posiciones a favor y en contra de ésta característica de la Capacidad Contributiva como límite del Poder Tributario.

La doctrina casi de manera unánime sostiene que la capacidad contributiva es el límite material del poder tributario del Estado, posición sustentada por varios autores reconocidos en el ámbito del Derecho Tributario tales como: Héctor Villegas, Matías Cortés, Pérez de Ayala, Sergio de la Garza entre otros; y en la misma línea de pensamiento acotaré que países tales como, Brasil⁴⁹,

⁴⁹ “Art. 145. La Unión, los estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán establecer los siguientes tributos:

1. impuestos;
2. tasas, como consecuencias del ejercicio del poder de policía por la utilización, efectiva o potencial de servicios públicos específicos y divisibles, prestados o puestos a disposición del contribuyente;

Guatemala, España⁵⁰, Italia⁵¹, Inglaterra, y Países Bajos consagran en su legislación positiva al principio de capacidad contributiva

El reconocido autor Héctor Villegas sobre la capacidad contributiva sostiene que:

“... las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (así como el principio de legalidad o reserva es el límite formal respecto al sistema de producción de esa norma). Ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la constitución ampara.”⁵²

Lo cual significa que al ser la capacidad contributiva el límite material o de fondo de la norma tributaria, nuestro legislador debe seleccionar como hecho generador aquellos presupuestos idóneos y abstractos que sean a su vez un indicio de capacidad contributiva de los obligados. A su vez el citado maestro argentino menciona que en la práctica medir materialmente la aptitud económica de cada uno para tributar resulta difícil pues se presentan una serie de inconvenientes, que solo podrán ser superados cuando el legislador logre aprehender y convertir aquellas situaciones fácticas generadoras de la obligación de tributar en hechos imponible, para lo cual necesita realizar un estudio minucioso de la realidad socio económica de la nación o país y de sus habitantes.

3. contribuciones especiales, como consecuencia de obras públicas.

10. Siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la Administración tributaria, en especial para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente.” *Constitución de la República Federativa de Brasil de 1988, estado vigente.*

⁵⁰ “Art. 31: 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.” *Constitución Española de 1978, estado vigente*

⁵¹ “Art.53. Todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario estará inspirado en criterios de proporcionalidad.” *Constitución de la República Italiana 1948, estado vigente.*



El jurista español Sainz de Bujanda al respecto acota que “El fundamento por el cual el legislador toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la existencia de una capacidad contributiva de la cual dicho hecho puede considerarse como índice sintomático.”⁵³

Por lo tanto hemos de entender que el legislador al seleccionar situaciones fácticas de la vida como hecho imponible, busca o trata de gravar en él un objeto económico de imposición; el mismo que se traduce directa o indirectamente en índice de capacidad de pago del contribuyente.

Por su parte el profesor ítalo argentino Dino Jarach al hablar del principio en mención también considera que el mismo es un “límite al poder fiscal, por cuanto no se viola el principio de legalidad cuando el impuesto es proporcionado a la capacidad contributiva”⁵⁴

De todo lo expuesto en líneas anteriores hemos de concluir que el principio de capacidad contributiva es el límite esencial del poder tributario estatal que al estar consagrado explícita o implícitamente en las constituciones de los Estados impone al legislador establecer tributos a los individuos en proporción a sus riquezas, en este sentido nuestros asambleístas tienen la tarea ineludible y obligatoria de decidir cuales hechos reflejan esta capacidad de pago, el cómo, cuándo y en qué medida los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria presentan capacidad contributiva.

No obstante autores como Giuliani Fonrouge y Giannini le niegan esta característica.

Por ejemplo, el jurista argentino dice: “Con el propósito, loable por cierto de evitar la discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario, una parte de la doctrina pretende condicionar su legitimidad a la existencia en el sujeto pasivo,

⁵³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando “Hacienda y Derecho”. Instituto de Derechos Públicos. Madrid, 1962, pág. 190.

⁵⁴ DINO Jarach, “Curso de Derecho Tributario”, Buenos Aires, CIMA, 1980, Tercera Edición, pág. 151



de idoneidad o capacidad económica. La racionalidad de la tributación dependerá, según aquélla, de la capacidad contributiva de las personas...⁵⁵

Lo que el mencionado autor nos pretende decir es que dicha interpretación introduciría un elemento extraño a la juridicidad de la tributación, además agrega que en el orden de los conceptos jurídicos en ningún momento el poder tributario conoce otros limitantes que no sean aquellos inherentes a la soberanía o poder de imposición del Estado; en esta misma línea de pensamiento reconocidos autores manifiestan que por la vaguedad, duda, imprecisión e indeterminación de la idea de capacidad contributiva, la misma no puede constituirse en precepto jurídico, pues como se dijo se trata de un concepto muy controvertido, confuso difícilmente determinable.

⁵⁵ GIULIANI Fonrouge Carlos "Derecho Financiero", Buenos Aires, Editorial DEPALMA, 1997, Sexta Edición, pág. 314.

CAPÍTULO III

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO CAUSA ECONÓMICA-JURÍDICA DE LA TRIBUTACIÓN ECUATORIANA.

3.1. Capacidad Contributiva Absoluta y Relativa

La doctrina ha instaurado una clara distinción entre lo que es la Capacidad Contributiva Absoluta y Relativa; así la primera hace referencia a la riqueza general susceptible de gravamen, al fundamento mismo del tributo, esto es la *“aptitud abstracta para concurrir a las cargas tributarias”*⁵⁶ en tanto que la segunda se refiere a la *“designación del impuesto como un atributo del sujeto y no sólo de un bien económico que prescinde de la persona”*⁵⁷, esto quiere decir como lo sostiene Matías Cortes Domínguez que la capacidad contributiva relativa es *“aquella expresión de bienestar económico que el legislador convierte en hecho imponible y sobre su cuantificación determina el monto del impuesto”*⁵⁸; esto en razón de que existe siempre una valoración subjetiva del legislador cuando a partir del hallazgo de un dato objetivo que exterioriza el bienestar económico lo transforma en una obligación jurídica de dar determinada cantidad de dinero a favor del estado por concepto del pago de tal o cual tributo.

Por otro lado resulta también necesario advertir que cada una de estas clases de capacidad contributiva son tomadas en consideración en momentos distintos del establecimiento del tributo así la absoluta se toma en cuenta en el momento de limitación de los presupuestos facticos que a su vez permiten la construcción del hecho imponible sustentado en los índices generales de riqueza independientemente de las cualidades de los contribuyentes, siendo así que para Giardina la capacidad contributiva absoluta se vincula con la fuente misma del tributo; en tanto que la relativa es tomada en cuenta en el momento de

⁵⁶ TERÁN S. José Luis, “Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación”, Quito, Editora Jurídica, 2014, pág. 219

⁵⁷ http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo3.pdf , pág. 8

⁵⁸ CORTÉS D. Matías, “Ordenamiento Tributario Español”, Madrid, Ed. Tecnos SA, 1968, págs. 28/29.

fijación de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria⁵⁹; lo cual significa que una vez fijada o precisada la base imponible se debe determinar la cuantía del impuesto, pero tomando en cuenta diversas cargas subjetivas consecuentes al tributo establecido sobre dicha base.

En otras palabras se dice que existe capacidad contributiva absoluta cuando “se incide fiscalmente respecto a una riqueza cierta, no vista en atención a una función económica social, ni controlada de acuerdo a su aspecto cuantitativo ni cualitativo”⁶⁰, ya que sencillamente lo que se busca es satisfacer la necesidad del Estado de allegarse recursos, así que “quien exprese una manifestación de riqueza, dado su modo de vida y propiedades, se entiende posee una capacidad contributiva absoluta”⁶¹. Por el contrario, la capacidad contributiva relativa aparece en el momento en el que se fija “la regla según la cual la carga tributaria individual no se limita a crecer de manera simplemente proporcional, en cuanto al aumento de la capacidad contributiva del sujeto, sino en una medida progresiva, sobre varios sujetos comparativamente”.⁶²

Para Giardina, “la capacidad contributiva absoluta, se manifiesta sólo cuando la capacidad económica del individuo es superior a un determinado nivel establecido sobre la base de determinados criterios y en función de ciertos elementos”⁶³.

En tanto que la capacidad contributiva relativa al ser concebida como aquella aptitud que modula la concreta carga tributaria que un contribuyente debe soportar se refiere a la medida o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos ya que cada individuo debe según a la capacidad de pago que tiene, por lo tanto dicha capacidad como ya lo expresé en líneas anteriores debe estar presente o

⁵⁹ TERÁN S. José Luis, “Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación”, Quito, Editora Jurídica, 2014, pág. 219

⁶⁰ GARCÍA B. Marco C., “El principio de capacidad contributiva a la luz de las aportaciones doctrinales en Italia, España y México”, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002, pág. 134

⁶¹ GRIZIOTTI, “Il Principio della Capacità Contributiva e su Applicazioni”, Rivista di Diritto Finanziario, 1949, Volumen 8, Parte I, pág. 15 y ss.

⁶² GARCÍA B. Marco C., “El principio de capacidad contributiva a la luz de las aportaciones doctrinales en Italia, España y México”, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002, pág. 134

⁶³ Ibídem. Pág. 133

reflejarse en los elementos esenciales que fijan la cuantificación de la deuda tributaria; entendida así dicha capacidad hemos de considerar que la misma tiene una gran vinculación con el Principio de Igualdad Tributaria anteriormente analizado por cuanto permitirá señalar la carga tributaria de un individuo en particular.

La capacidad contributiva absoluta se la mide objetivamente y para ello se requiere al decir de la autora Marisa Vázquez⁶⁴ que:

1. El tributo se aplique a rendimientos netos⁶⁵.
2. No exista una total separación de los diferentes períodos impositivos, para así con ello tener la posibilidad de realizar compensaciones⁶⁶ entre las ganancias o créditos tributarios que se generaron en un período con posibles pérdidas generadas en el mismo contribuyente pero en distinto período impositivo.
3. No se someta a tributación rendimientos ficticios, en razón de que el tributo debe gravar una riqueza real.

Mientras que la capacidad contributiva relativa o concreta se la mide subjetivamente y para ello la misma autora considera que la “tributación debe garantizar un mínimo de utilidades o ganancias en el contribuyente”⁶⁷ que a su vez le posibiliten al individuo cubrir sus necesidades básicas, lo cual se alcanza tomando en consideración la incidencia de determinados factores:

1. El costo de vida de un país y de las distintas regiones dentro del mismo.
2. El grado de desarrollo de cada sociedad.
3. Los servicios básicos que ofrezca el Estado, “ya que a mayor deficiencia estatal en la prestación de tales servicios, mayor será la necesidad de que se

⁶⁴ VÁZQUEZ Marisa, “Colección Académica-Régimen Tributario”, Editorial FEDYE, Capítulo II. Principios Constitucionales, págs. 137/138

⁶⁵ El rendimiento neto está constituido por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles, pudiendo en ocasiones resultar negativo. <http://www.agenciatributaria.es>

⁶⁶ Compensación, modo de extinguir la obligación tributaria cuando el acreedor y deudor tributario pasan a ser acreedor y deudor mutuos, ambos tienen la calidad de acreedor y deudor, esto es el contribuyente le debe al estado y viceversa.

⁶⁷ <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/2682/1/tm4434.pdf> , PACHECO Solano Juan, “Los Principios Constitucionales en el Derecho Tributario Ecuatoriano”, Universidad de Cuenca, Facultad de Jurisprudencia, Escuela de Derecho, 2010, pág. 78

reconozcan deducciones tributarias pues el ciudadano deberá realizar mayores erogaciones para satisfacer sus necesidades básicas⁶⁸ y así mantener una vida digna.

Además vale la pena recalcar que la creación de todo impuesto debe sustentarse en manifestaciones reales y generales de riqueza, lo cual permitiría que el deber constitucional de contribuir al financiamiento del gasto público este irrestrictamente apegado al principio de capacidad contributiva; y por otro lado en un segundo momento la salvaguarda del mínimo imponible y la satisfacción en primer lugar de las necesidades básicas individuales o familiares permitirían la determinación de la capacidad contributiva relativa o subjetiva.

En este sentido como vemos lo ideal sería que el legislador al momento de crear los diferentes tributos tenga muy presente “criterios económicos representativos de una capacidad contributiva general”⁶⁹ y que los llegue a exteriorizar de manera eficaz a través de una correcta selección de los hechos imponibles, pero asimismo también debe indicar de manera específica la obligación de cada uno de los sujetos obligados de contribuir con una parte justa de sus ingresos, esto es resaltando “la importancia del quantum de la obligación tributaria, representada por medio de las cuotas tributarias”⁷⁰ (lo cual tiene mayor aplicación en el caso de los tributos directos⁷¹ y progresivos⁷²) y con ello lograr expresar de la forma más puntual “la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma y la conducta realizada por el contribuyente.”⁷³, lo cual implica decir que los individuos deben contribuir al sostenimiento del gasto público mediante el pago de tributos y de acuerdo a su

⁶⁸ Ibídem. pág. 78

⁶⁹ http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo3.pdf , págs. 12/13

⁷⁰ http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo3.pdf , pág. 13

⁷¹ Aquellos que afectan directamente la capacidad contributiva de la persona, que se establecen sobre manifestaciones reales o ciertas de riqueza como son por ejem: sus ingresos, utilidades que percibe, su patrimonio, titularidad sobre derechos y acciones, en esta clase de impuesto es contribuyente recibe la carga del impuesto siendo imposible trasladarlo a una tercera persona.

⁷² Aquellos en los que el gravamen aumenta o disminuye progresivamente, según aumente o disminuya la capacidad contributiva.

⁷³ GARCÍA B. Marco C., “El principio de capacidad contributiva a la luz de las aportaciones doctrinales en Italia, España y México”, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002, pág. 144

capacidad económica, que tales tributos se sustenten en hechos generadores o bases imponibles indicadores del tal capacidad.

Pese a que preexista una aptitud en abstracto para ser contribuyente (capacidad contributiva absoluta), representada por cualquiera de los índices de capacidad económica, se requiere a más de ello encontrar la aptitud económica y específica del sujeto para soportar un impuesto concreto; siendo así que el reconocido tributarista español Pérez de Ayala al respecto opina que “para que el impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado, proporcionado en su cuantía, a la capacidad económica, a la aptitud económica de los contribuyentes a los que se aplica y exige”⁷⁴

Por lo tanto hemos de entender que no basta con que exista una renta neta, un patrimonio neto o un acto de gasto, sino que es necesario que haya una proporción entre la carga del impuesto y la real situación económica de los contribuyentes.

Finalmente he de manifestar que muchos son los factores o elementos que participan en la distinción existente entre estas dos especies de capacidad contributiva tales como la familia, el número de cargas familiares, el patrimonio, gastos deducibles, etc., que a su vez ayudaran a identificar la aptitud de los sujetos para concurrir a los gastos públicos, y que por lo tanto tiene que ser valorados por el legislador.

3.2. Capacidad Contributiva como causa de impuesto

En esta parte de la investigación comenzaré por indicar que hemos de entender por el término CAUSA, aquella circunstancia, criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que del verificarse un determinado presupuesto de hecho, de este se deriva la obligación tributaria, entonces dicha causa parece ser “el elemento característico del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, la razón última y aparente por la cual un hecho de la vida

⁷⁴ PÉREZ DE AYALA José, “Los Principios de Justicia del Impuesto en la Constitución Española, Ensayo de dar Operatividad Práctica al artículo 31.1”, en Fiscalidad y Constitución, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986, pág. 24

es tomado como presupuesto de la obligación tributaria⁷⁵., de tal manera que la causa establece o mejor dicho es la conexión existente entre el presupuesto factico y la ley.

Para Dino Jarach en la relación impositiva la razón última por la cual la ley selecciona un hecho o situación de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva; ya que es dicha aptitud, la única razón que explica de mejor manera la presencia como presupuestos de obligaciones tributarias hechos aparentemente diferentes, pero con la común naturaleza económica; a diferencia de lo que ocurre en el caso de las tasas⁷⁶, en donde el criterio justificativo de su pago es la prestación de un servicio público por parte del estado, o en el caso de las contribuciones especiales⁷⁷ donde aquella razón es el beneficio económico que recibe la persona por la realización de una obra pública o de gastos no previstos o extraordinarios en que incurre el Estado.

El ilustre tributarista argentino **Manuel de Juano** al hablar de la causa del impuesto expone que es en la capacidad contributiva donde debe vislumbrarse la CAUSA JURÍDICA del hecho imponible, más no en el goce o disfrute que los individuos alcancen de los servicios públicos que presta el Estado ni en la armonía o bienestar general de la colectividad, que vendrían a ser tan solo la causa mediata de la tributación, a través de la cual se logra recaudar los rubros necesarios para satisfacer los gastos públicos que la actividad financiera estatal origina; por lo tanto para el citado autor “la causa de la obligación tributaria⁷⁸, como enseñara Pugliese y con él la doctrina moderna financiera es, a nuestro juicio, la capacidad contributiva, o sea la capacidad económica de quien posee bienes o riqueza para el tributo, vale decir, la aptitud o potenciabilidad

⁷⁵ JARACH Dino, “El Hecho Imponible- Teoría General del Derecho Sustantivo”, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1983, Tercera Edición, pág. 100

⁷⁶ Son tributos vinculados que se pagan con ocasión de la prestación de un servicio público divisible e individualizado

⁷⁷ Se pagan por un beneficio que recibe el particular y que se deriva de una actuación estatal, este beneficio tiene que ser real, concreto y apreciable en dinero, estas contribuciones especiales pueden ser por mejoras y por gastos.

⁷⁸ Se refiere al pago del tributo, es decir lo que se debe en la relación jurídica tributaria.

económica del individuo sometido a la soberanía de un Estado para contribuir al pago de los gastos públicos⁷⁹

Siguiendo ésta misma línea de pensamiento el profesor español **Tulio Rosembuj** sostiene que “... el tributo es instrumento de la autoridad política para gravar manifestaciones de capacidad contributiva”⁸⁰; siendo así que para Matías Cortés Domínguez lo que distingue al tributo de cualquier otra institución jurídica es precisamente su fundamento jurídico: La Capacidad Contributiva

O como bien lo defiende Dino Jarach “la capacidad contributiva constituye lo que, con la extensión de un concepto ya elaborado y usado en el derecho privado, aunque todavía materia de discusiones y divergencias, se podría titular causa jurídica del impuesto”⁸¹ pues precisamente como lo sostiene el prenombrado autor una característica fundamental del hecho imponible que da nacimiento al pago de determinado impuesto es la de ser una situación económica reveladora de capacidad contributiva, y en virtud de aquello pues nadie puede negar que dicha capacidad sea el principio propio del impuesto, del cual deriva a su vez la naturaleza económica del hecho imponible

Similar criterio sostiene Andrea Fedele para quien “el tributo es ante todo un instituto jurídico, un conjunto de normas unificado por la ratio común de la realización de la participación de los componentes de la sociedad a los gastos públicos en función de una determinada manifestación de capacidad contributiva...”⁸², en tal virtud este resultado llamado tributo no se consigue por la simple conexión de un derecho de crédito del ente impositor con una obligación del contribuyente.

De todo lo expuesto hemos de terminar por afirmar que la capacidad contributiva es la causa misma de la existencia de un tributo, ya que se le

⁷⁹ <http://blog.pucp.edu.pe/item/24823/el-principio-de-la-capacidad-contributiva>

⁸⁰ http://dspace.utpl.edu.ec/bitstream/123456789/1402/3/UTPL_Byron_Vinicio_Maldonado_Ontaneda_343X97.pdf, MALDONADO Ontaneda Byron al citar al catedrático español Tulio Rosembuj en su tesis, “La capacidad contributiva como objetivo para investigar el fundamento del derecho del Estado, a incorporar a la legislación tributaria un determinado tributo”, Universidad Técnica Particular de Loja, Escuela de Ciencias Jurídicas, Loja, 2009, pág. 29

⁸¹ JARACH Dino, “El Hecho Imponible- Teoría General del Derecho Sustantivo”, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1983, Tercera Edición, pág. 91

⁸² Ibídem pág. XXIII

considera como un criterio de “selección efectivo y necesario para precisar los parámetros a los que se circunscribe el legislador al momento de dar vida a la obligación tributaria, incidiendo en el hecho imponible, base imponible, y la tarifa.”⁸³

3.2.1. Principio de la Capacidad Contributiva en la imposición directa

Para Alberto Tarsitano “la capacidad contributiva, es el presupuesto, medida y justificación de la imposición”⁸⁴ Partiendo de aquella premisa corresponde ahondar en el rol que cumple la capacidad contributiva tanto en la imposición directa como indirecta, sin embargo por el momento sólo me referiré a lo concerniente a la primera de estas clases de imposición.

Así cuando hablamos de imposición directa, concretamente nos referiremos al tema de los impuestos directos que son aquellos que afectan directamente a la capacidad contributiva de la persona, y que se establecen sobre manifestaciones reales o ciertas de riqueza como son por ejemplo: sus ingresos, utilidades que percibe, su patrimonio, la titularidad sobre derechos y acciones, etc., es decir en esta clase de imposición el contribuyente de derecho, el establecido en la ley es quien recibe la carga del impuesto, siendo imposible trasladarlo a una tercera persona. Generalmente los impuestos directos se pagan por los ingresos que percibe el contribuyente y en base a situaciones socio-económicas particulares de cada uno de ellos por ejemplo dentro de este grupo encontramos el impuesto a la renta⁸⁵

Se piensa que esta clase de impuesto por su contenido es el que le permite al legislador individualizar con mayor precisión las cargas tributarias, sin embargo por más eficaz y justo que resulte, no sería lógico esbozar un sistema tributario

⁸³ http://200.94.19.138:90/BV/biblioteca_cesmdfa/images/rocketlauncher/frontpage/documentos/E-STUDIOS/17.pdf , pág. 145

⁸⁴ TERÁN S. José L., “Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación”, Quito, Editora Jurídica, 2014, pág. 213

⁸⁵ Este impuesto se relaciona la manifestación de riqueza que tenga un individuo.

o fiscal fundamentado únicamente en el gravamen sobre la renta y sobre todo en aquellos impuestos de naturaleza personal y directa⁸⁶.

Entonces en este caso como apreciamos resulta mucho más fácil desentrañar y descubrir el rol preponderante que juega la capacidad contributiva dentro de la imposición directa dada la naturaleza misma de tales impuestos, ya que los mismos se acomodan de mejor manera y con mayor eficacia y plenitud a los criterios de justicia material. En esta clase de imposición el principio de capacidad contributiva se relaciona con aquellos índices directos que reflejan una aptitud económica real de la persona para ser sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Principio de la Capacidad Contributiva en la imposición indirecta

Los impuestos de naturaleza indirecta son aquellos que producen una afectación indirecta de la capacidad contributiva y que se establecen por lo tanto sobre manifestaciones aparentes de riqueza ejemplo el consumo⁸⁷ (sin embargo no necesariamente el que más consume un bien es más rico que otro), el IVA (que se paga en términos generales cuando se consumen bienes o servicios), etc.; es decir en esta clase de impuestos el contribuyente establecido en la ley puede trasladar el pago del impuesto a una tercera persona, por consiguiente en la imposición indirecta todos tienen el mismo tratamiento cualquiera que sea su situación económica particular.

Así mismo se considera que la imposición indirecta al igual que la directa se sustenta no sólo sobre el principio de capacidad contributiva sino también sobre la figura del mínimo exento aunque en esta clase de imposición *“la personalización de la carga tributaria presente una mayor complejidad toda vez que son impuestos que no repercuten específicamente sobre la capacidad*

⁸⁶ GARCÍA B. Marco, “El principio de capacidad contributiva criterio esencial para una reforma integral”, México, pág. 10

⁸⁷ Según Enrique Miguel del Percio, el consumo sí es una manifestación real de riqueza, no obstante aquello resulta ser un tanto relativo pues habrá que analizar cada caso en concreto y determinar si el consumo constituye o no una manifestación real de riqueza como es el caso de la adquisición de bienes suntuarios, en donde el consumo sí podría representar una manifestación real de riqueza.

contributiva de quienes se ven sujetos a su hecho imponible”⁸⁸; sin embargo no por ello en tales impuestos no se requiere que se aplique la figura del mínimo exento vital⁸⁹ a través de los denominados productos de primera necesidad⁹⁰, entonces nos percatamos que más bien por el contrario es elemental y necesario que en esta clase de tributos de naturaleza indirecta sí se distinga la riqueza susceptible de imposición, así por ejemplo “un impuesto que grave el consumo deberá limitarse a recaer sobre productos no indispensables para la subsistencia del hombre”⁹¹ esto es un claro ejemplo de cómo tanto el principio de capacidad contributiva como el mínimo exento sí inciden y tiene aplicación en la imposición indirecta.

Por su parte el Dr. Marco García Bueno en su obra “El principio de capacidad contributiva criterio esencial para una reforma integral” indica que “gravar bienes necesarios para la subsistencia del hombre impediría que una buena parte de la población alcanzara sus satisfactores primarios, y en consecuencia, se transgrede la capacidad contributiva de ciertos contribuyentes”⁹²; siendo así entonces que en esta clase de imposición los índices de riqueza indirectos representan una capacidad contributiva mediata o sintomática⁹³, es decir no aluden a representaciones directas como en su caso corresponde a la renta o el patrimonio, sin embargo el hecho imponible de tales impuestos requiere estar en contacto con el principio en estudio, pese a que su relación surja con menor

⁸⁸ Ibídem. Pág. 10

⁸⁹ En el próximo acápite se explicará que esta figura es parte elemental del principio de capacidad contributiva

⁹⁰ Dentro de esta categoría encontramos no sólo productos alimenticios que forma parte de la denominada canasta familiar, sino también otros productos que son indispensables y esenciales para que las personas puedan subsistir y tener el desarrollo habitual de las actividades diarias así aparte de determinados alimentos se consideran también como productos de primera necesidad ciertas bebidas sin alcohol, medicamentos, artículos de limpieza y de tocador. **Véase artículo completo** de <http://abraxasmagazine.blogspot.com/2007/06/productos-de-primera-necesidad.html>

En el caso del Ecuador entre estos productos alimenticios encontramos: arroz flor, avena, carne de res, pollo, leche, huevos de gallina, frutas tales como: limón, mandarina, naranja, guineo, papaya, plátano, verde, tomate de árbol; vegetales como: brócoli, col, lechuga, cebolla blanca y paiteña, pimienta, papa superchola, yuca; y granos como: choclo, arveja tierna, haba tierna, fréjol tierno, lenteja.

⁹¹ GARCÍA B. Marco C., “El principio de capacidad contributiva a la luz de las aportaciones doctrinales en Italia, España y México”, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002, pág.208

⁹² GARCÍA B. Marco, “El principio de capacidad contributiva criterio esencial para una reforma integral”, México, pág. 10

⁹³ Ibídem. pág. 11

fuerza. El problema principal que aquí surge es precisamente lograr determinar si estos índices indirectos se reputan idóneos o no en el nacimiento de la obligación tributaria conforme al principio de capacidad contributiva, cobrando así gran relevancia e importancia el juicio del legislador al momento de encontrar dichos índices representativos de la capacidad de pago⁹⁴.

Cabe hacer hincapié como lo sostiene el autor mexicano Marco García que ejercitándose el poder tributario en la esfera económica de los individuos la obligación tributaria no necesariamente debe surgir de índices que manifiesten capacidad contributiva directa; sino que en la realidad de una sociedad también existen expresiones que se desprenden de circunstancias externas y claro reconocen en el sujeto un grado de capacidad contributiva diferente a la renta y patrimonio, tal es el caso de los gastos, ya que a través de los mismos a criterio del citado autor se concluye que existe una riqueza apta para la contribución; por ejemplo “si una persona tiene una serie de gastos se supone cuenta con una capacidad económica que le permite realizarlos y en consecuencia tiene la posibilidad de contribuir al concurso de los gastos públicos. Ahora en el caso de que estos solo le permitan adquirir artículos de primera necesidad se excluye la posibilidad de pago.”⁹⁵ Pero para que se dé dicha exclusión, en lo personal también considero que es necesario tener presente otros factores tales como la forma o medio a través del cual se adquieren estos denominados productos de primera necesidad así si una persona decide comprar por internet artículos de primera necesidad como ciertos medicamentos o artículos de higiene personal (que se encuentran dentro de esta categoría) es lógico que aquello revela aptitud económica suficiente para contribuir al financiamiento del gasto público, pese a que se trata de un producto de primera necesidad.

A pesar de la gran complejidad que representa el hablar de este tema y mucho más su vigencia y aplicación dentro de cualquier sistema tributario no por ello el legislador debe dejar de gravar los índices indirectos de riqueza ya que hacerlo sería un atentado al contenido mismo del postulado en estudio.

⁹⁴ http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo3.pdf , pág. 20

⁹⁵ *Ibidem*. Pág. 20

3.4. Capacidad Contributiva y el mínimo exento

En este punto daré respuesta a varias de las preguntas que generalmente suelen hacerse los estudiosos del derecho al momento de estudiar la real aplicación que tiene tan mencionado principio dentro de un régimen o sistema tributario; así para poder responder interrogantes tales como ¿cuándo nace la obligación de un sujeto para contribuir a los gastos públicos?, ¿qué nivel de riqueza debe permanecer exenta de tributación? Resulta menester considerar que la naturaleza jurídica de este postulado tiene singular importancia en el sistema impositivo y que además tal aptitud se concibe en los límites de la capacidad económica lo cual significa que “NO TODA RIQUEZA ES OBJETO DE AFECTACIÓN IMPOSITIVA”⁹⁶; diremos entonces que la capacidad contributiva se relaciona a su vez con el denominado “principio de exención del mínimo vital, el cual establece la existencia de una mínima cantidad de ingresos que no puede ser gravada, puesto que con ella se tienen que cubrir las más elementales necesidades del contribuyente”⁹⁷; como vemos la figura del mínimo exento lo que busca es precisamente que a determinados individuos que tienen apenas lo necesario para sobrevivir o incluso en ciertos casos lo insuficiente para la existencia se les respete su capacidad económica, y que la misma no sea calificada como apta para la contribución⁹⁸.

Por consiguiente, lo que pretenden tales principios (capacidad contributiva y mínimo exento vital) es garantizar que las contribuciones o tributos en general cumplan con los postulados de justicia y razonabilidad siendo el fin de ambos la JUSTICIA TRIBUTARIA. Se afirma que la capacidad contributiva demanda la presencia de un índice de riqueza para que surja la obligación tributaria, más su

⁹⁶ Ibídem. pág. 13

⁹⁷ TROYA José Vicente y MURILLO F. Fausto, “Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador”, Quito, V&M Gráficas, 2011, Primera Edición, pág. 28

⁹⁸ La misma postura sostiene MANZONI (Il Principio della Capacit Contributiva Nell’ordinamento Costituzionale Italiano, Giappichelli, Torino, 1965, pág.75) para quien el principio del mínimo vital, aun cuando no est  expresamente establecido por la Constitución italiana, debe considerarse implícito en la propia afirmación del principio de capacidad contributiva. Por su parte GAFFURI (L’attitudine alla Contribuzione, Giuffr , Milano, 1969, pág. 123) en los mismos términos agrega que el citado instituto sólo interesa por su relación con el principio de capacidad contributiva.

nacimiento está supeditado por el mínimo exento, esto quiere decir que si los índices económicos que respaldan los tributos no permiten que la persona satisfaga sus necesidades vitales, entonces carece de capacidad contributiva y debe ser exenta del pago del tributo, pero si por el contrario su riqueza está por encima del mínimo exento una vez satisfechas sus necesidades vitales se ha atravesado la línea que separa al individuo no contribuyente (mínimo exento) de aquel que sí es apto para cumplir con determinada obligación tributaria (capacidad contributiva).

Pese a que estos principios son antagónicos⁹⁹ como ya se manifestó es indispensable que haya “una efectiva vinculación entre los mismos, esto con el fin de determinar con precisión el momento en el que surge la capacidad contributiva”;¹⁰⁰ en razón de aquello los ingresos de una persona que estén destinados a la satisfacción de sus necesidades esenciales no son parte de lo que debemos considerar su capacidad contributiva; afirmación que ya fue sostenida por prestigiosos doctrinarios italianos como Moschetti, Giardina, Micheli y Manzoni para quienes la capacidad contributiva viene dada por aquella parte de la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital, ya que si ella significa aptitud concreta y real, no puede existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales.¹⁰¹

Si se sostiene que el mínimo exento permite que ciertas personas no sean consideradas como sujetos pasivos dentro de la relación jurídico tributaria, es preciso hacer referencia a su cuantificación y como determinar la misma, entonces “los límites para la cuantificación del mínimo exento se fijan atendiendo a la aptitud contributiva del sujeto, y a la situación política y

⁹⁹ Esta misma línea de argumentación es la defendida por MANZONI (Il Principio della Capacità Contributiva nell'ordinamento Costituzionale Italiano, Giappichelli, Torino, 1965, pág. 84) para quien el principio de exención del mínimo vital demuestra (...) la non coincidenza dei concetti di capacità economica e di capacità contributiva, e come questa risulti differenziata e diversamente dimensionata rispetto al più lato concetto espresso dalla prima: delineandosi come il frutto di un giudizio del legislatore in ordine alla suscettibilità o idoneità delle varie componenti della complessiva capacità economica dell soggetto ad essere o meno utilizzate, in tutto o in parte, a fini contributivi, e quindi a formare oggetto di prelievo tributario.

¹⁰⁰ http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo3.pdf , pág. 15

¹⁰¹ MOSCHETTI Francesco, “El principio de capacidad contributiva”, IEF, 1980, págs. 67/68



económica del país que lo regule¹⁰² Para ser más exactos y según la postura del profesor Herrera Molina en la cuantificación del mínimo exento repercuten tanto factores de hecho como de derecho que a continuación se detallan:

1. Circunstancias como son: coste de la vida que cambia a lo largo del tiempo como en las distintas regiones de una nación.
2. El grado de bienestar alcanzado por la sociedad incide sobre el nivel de vida que “se considera el mínimo para una existencia acorde a la dignidad humana”¹⁰³
3. Las prestaciones o servicios brindados por el propio Estado o incluso el autor en mención nos habla de prestaciones asistenciales otorgadas por instituciones benéficas.

Por ultimo cabe acotar lo afirmado por el jurista Giardina para quien “el mínimo exento representa, la consecuencia lógica del principio de capacidad contributiva, por lo cual sólo puede ser gravada aquella riqueza a la que se le han restado los gastos de producción de las fuentes productivas, Tanto que tengan su origen en el capital como en el trabajo”¹⁰⁴, parecido criterio tiene Martín Delgado, quien señala que, “no debe someterse a tributación a aquellos sujetos que dedican toda su riqueza a la satisfacción de sus necesidades elementales”¹⁰⁵

¹⁰² GARCÍA B. Marco C., “El principio de capacidad contributiva a la luz de las aportaciones doctrinales en Italia, España y México”, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002, pág. 207

¹⁰³ Ibídem. Pág. 207

¹⁰⁴ Ibídem. Pág. 208

¹⁰⁵ Ibídem. Pág. 209

CAPÍTULO IV

RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO

4.1 Generalidades del Sistema Tributario Ecuatoriano

Partiendo de la noción jurídica más básica de que un sistema *“es un conjunto de principios y reglas sobre una materia determinada, cuyas disposiciones normativas, se encuentran ordenadas en forma metódica y entrelazadas entre sí con un fin global, que se desenvuelve dentro de una ordenación jurídica predeterminada y presta un conjunto de servicios a través de una estructura pública de administración.”*¹⁰⁶; el sistema tributario en general regula mediante un conjunto de principios y reglas a través de la Administración Tributaria¹⁰⁷ el conjunto de tributos vigentes en un período determinado, con el objeto de satisfacer tanto los fines fiscales¹⁰⁸ como extra fiscales¹⁰⁹ así como la prestación de servicios establecidos por el Estado.

Diego Almeida, citando al tratadista Manuel de Juano define al sistema tributario como *“el régimen jurídico integrado por la totalidad de los tributos vigentes en un determinado Estado; es decir, al mecanismo orgánico que comprende a todos los tributos de un país.”*¹¹⁰; no obstante aquella definición resulta ser limitada por cuanto la estructura que contiene al sistema tributario es normativa, el

¹⁰⁶ <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-GuerraR%C3%A9gimen%20tributario.pdf> , DE LA GUERRA Z. Eddy María, “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 Y 2010 en relación a La Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto A La Renta”, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, pág. 13.

¹⁰⁷ La gestión tributaria de cada sujeto activo se realiza a través de la correspondiente administración tributaria, es decir del conjunto de órganos y organismos que ejercen las facultades propias de esta gestión. (Administración tributaria central, administración tributaria seccional y administración tributaria de excepción.)

¹⁰⁸ Los ingresos que percibe el estado por concepto del cobro de los diferentes tributos tienen como principal finalidad satisfacer las necesidades públicas.

¹⁰⁹ La política tributaria tiene a su vez también fines extra fiscales así por ejemplo: incrementar o desalentar determinadas actividades económicas, proteger la producción nacional a través de aranceles, aumentar o disminuir el consumo de ciertos bienes, etc.

¹¹⁰ ALMEIDA G. Diego, “Curso de Legislación Tributaria Corporativa”, Quito, Editorial Ecuador, 2001, pág. 19



mecanismo que lo desarrollo es administrativo, la técnica que lo verifica es de naturaleza fiscal-contable y por ultimo tal sistema se encuentra salvaguardado por un aparato judicial especializado¹¹¹

No sólo el sistema tributario ecuatoriano, sino cualquiera en general debe ser concebido como una estructura que contiene un conjunto de tributos de diversa naturaleza que a su vez forman parte de un universo impositivo, el cual tiene finalidades de orden público dentro de una esfera normativa; concebido así el sistema tributario en términos de Schmolders *“el concepto de sistema tributario implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí, con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extra fiscales de la imposición”*¹¹², esto significa que la existencia de tributos se identifica con objetivos y fines de naturaleza tanto fiscal como extra fiscal.

Para corroborar lo dicho, a criterio de José Juan Ferreiro Lapatza *“el conjunto de tributos en vigor según el ordenamiento determinado de un país en un momento dado, constituye el sistema tributario de ese país.”*¹¹³, no obstante es la propia doctrina que de manera unánime sostiene que el sistema tributario de un país no solo debe limitarse a ser entendido como la simple y yuxtaposición de tributos, puesto que dicho sistema implica adicionalmente que las normas que regulan los tributos que de él son parte integrante sean coherentes entre sí y coherentes con el sistema en general, para que así puedan transmitir de forma clara a sus destinatarios el mandato que en ellas contiene. Lo cual implica decir que la coherencia que debe existir dentro del sistema tributario va más allá de la sencilla coexistencia armónica entre los distintos tributos, pues además se necesita de coherencia entre sus fines y los fines del sistema, lo cual permitiría

¹¹¹ En nuestro caso hacemos referencia a los Tribunales de lo Contencioso Tributario

¹¹² <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-GuerraR%C3%A9gimen%20tributario.pdf>, DE LA GUERRA Z. Eddy María, “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 Y 2010 en relación a La Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto A La Renta”, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, pág. 14.

¹¹³ FERREIRO Lapatza José J., “Curso de Derecho Tributario. Parte Especial: Sistema Tributario: Los Tributos en particular”, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1996, pág. 15

que los sujetos obligados o pasivos conozcan cuál es su lugar y función dentro del mencionado sistema.

Por otra parte así mismo no se debe olvidar que todo sistema tributario “responde a un proceso histórico cambiante influenciado por la situación económica del Estado en el que opera, su evolución y crecimiento dependerá de las necesidades tanto fiscales como extra fiscales identificadas por el poder público manifiesto a través del ejercicio del poder tributario”¹¹⁴, esto significa entonces que los diferentes tributos, especialmente los impuestos han ido surgiendo conforme ha ido evolucionando la realidad socio-económica de un país o como lo manifiesta Ferreiro Lapatza a impulsos de las necesidades de cada momento histórico.

El sistema tributario debe tratarse de un sistema racional, teniendo presente, como lo afirma Schomolders que “un sistema es racional cuando la armonía que en él existe es producto fundamentalmente de un examen reflexivo de los fines que se persiguen y de los medios empleados para conseguirlos”¹¹⁵. Analizando tal criterio se deduce que en buena parte la racionalidad del sistema obedece a los fines perseguidos por los tributos vigentes dentro de terminado tiempo y espacio, conforme a las necesidades del Estado que los administra; no obstante adicionalmente lo que se requiere para que un sistema tributario a más de racional sea justo e ideal es que el mismo a criterio de José Vicente Troya este integrado por pocos tributos, “por cuanto la proliferación de los mismos y la complicación del espectro no es deseada, ya que las mutuas relaciones que con ocasión de la imposición surgen entre los sujetos activos y pasivos se entorpecen”¹¹⁶, además de que también es necesario que dicho sistema se fundamente en la equidad, que es un factor de justicia impositiva, lo cual según

¹¹⁴<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-GuerraR%C3%A9gimen%20tributario.pdf> , DE LA GUERRA Z. Eddy María, “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 Y 2010 en relación a La Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto A La Renta”, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, pág. 14

¹¹⁵ FERREIRO Lapatza José J., “Curso de Derecho Financiero Español ”, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, pág. 10

¹¹⁶ TROYA José V., “IV Economía. Ecuador 1930-1980 Segunda parte”, Quito, Corporación Editora Nacional, 1983, pág. 235.

el autor citado se consigue principalmente con “el predominio de la imposición directa que suele actuar en forma progresiva sobre la capacidad contributiva de los sujetos pasivos”¹¹⁷ y finalmente los fines extra fiscales de la imposición deben también representar un beneficio extra para el Estado pues a más de solventar el gasto público, a través de tales fines se busca también aumentar la riqueza del país, estimular el ahorro y la inversión necesarios para la producción; y con ello entonces la imposición justa lo que busca es la estimulación de ciertas actividades, la orientación del consumo, todo esto dentro de una determinada política económica general.¹¹⁸

Una vez que se ha descrito de manera muy general qué es el sistema tributario y las características que debe presentar el mismo para ser considerado como un sistema racional, justo e ideal conviene centrarnos en estudiar y analizar la estructura del régimen tributario vigente en el Ecuador y para ello hemos de hacer breve referencia tanto a su fundamento orgánico, normativo como impositivo, en tal sentido comenzaré por hacer referencia al primero:

Fundamento orgánico: Se caracteriza por la presencia de las diferentes entidades y organismos que forman parte integrante de la estructura tributaria vigente, el estudio de este fundamento se lo hará a partir de tres campos a saber¹¹⁹:

1. **Nacimiento y Creación de la normativa tributaria:** En primer lugar haré referencia a la Función del Estado que ostenta el poder tributario y que

¹¹⁷ Ibídem. Pág. 236

¹¹⁸ Hemos de entender por política económica al conjunto de métodos y sistemas sobre los más variados tópicos de la actividad pública o privada, tendientes a incrementar la producción y en general a generar riqueza para contribuir al desarrollo de un país y al bienestar colectivo. En el ámbito tributario, la política fiscal o impositiva debe basarse en la capacidad económica de los ciudadanos, constituir no sólo un medio para recaudar ingresos públicos, sino un instrumento para orientar la inversión, reinversión, el ahorro y su destino a los fines productivos, que atienda las exigencias de estabilidad y progreso social. (Ref: Art. 284 Constitución Política. Art.6 Código Tributario), PATIÑO L. Rodrigo y POZO I. Teodoro, “*Léxico Jurídico Tributario*”, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Universidad de Cuenca, 2009, Segunda Edición, pág. 391

¹¹⁹ El estudio de este fundamento se lo harán a partir de tres campos de acción los mismos que se identifican con las características propias de un sistema racional e ideal, anteriormente explicado.

de acuerdo con el **art. 301** de la Carta Magna¹²⁰ en concordancia con el **art. 120 numeral 7** del mismo cuerpo legal¹²¹ establecen que entre una de las principales atribuciones de la Función Legislativa, representada por la Asamblea Nacional es establecer, modificar, exonerar o extinguir tributos; pero así mismo en virtud de **artículo 264 numeral 5** de la Constitución¹²² en concordancia con los **artículos 34 literales c, d**¹²³; **47 literales b y f**¹²⁴; **57 literales b y c**¹²⁵ del COOTAD¹²⁶ se consagra que los Gobiernos Autónomos Descentralizados llámense Regionales, Provinciales o Municipales podrán así mismo crear, modificar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que preste y obras que ejecuten, lo cual a su vez implica que tales organismos ostentan

¹²⁰ “Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.” *Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro Oficial # 449*

¹²¹ “Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.” *Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro Oficial # 449*

¹²² “Art. 264.- Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: 5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.” *Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro Oficial # 449*

¹²³ “Art. 34.- Atribuciones del consejo regional.- Son atribuciones del consejo regional las siguientes: c) Regular la aplicación de tributos previstos en la ley a favor de este gobierno, los mismos que se guiarán por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia; d) Crear, modificar, extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que preste y obras que ejecute.” *COOTAD*

¹²⁴ “Art. 47.- Atribuciones del consejo provincial.- Al consejo provincial le corresponde las siguientes atribuciones: b) Regular, mediante ordenanza provincial, la aplicación de tributos previstos en la ley a favor de este nivel de gobierno los mismos que se guiarán por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia; f) Crear, modificar o extinguir tasas y/o contribuciones especiales por los servicios que preste y obras que ejecute” *COOTAD*

¹²⁵ “Art. 57.- Atribuciones del concejo municipal.- Al concejo municipal le corresponde: b) Regular, mediante ordenanza, la aplicación de tributos previstos en la ley a su favor; c) Crear, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecute.” *COOTAD*

¹²⁶ Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, Registro Oficial Suplemento 303 de 19-oct-2010, Estado: Vigente

poder tributario especial y circunscrito de manera exclusiva a tasas y contribuciones.

2. Segmentos de la Administración Tributaria: En la estructura tributaria ecuatoriana se distinguen los siguientes segmentos de administración que son: Administración Tributaria Central, Administración Tributaria Seccional y Administración Tributaria de Excepción.

En el primer segmento la dirección de la administración tributaria, en el ámbito nacional corresponde al ejecutivo quien la ejerce a través de:

- Ministerio de Finanzas;
- Dirección Nacional de Avalúos y Catastros;
- Corporación Aduanera Ecuatoriana;
- Servicio de Rentas Internas;
- Servicio Nacional de aduanas del Ecuador;
- Otros organismos que la ley establezca.

Éstos son organismos especializados que tienen la finalidad de cobrar tributos teniendo un alcance nacional. La determinación y regulación de las atribuciones de cada organismo está contenida en los reglamentos orgánico-funcionales y en los manuales correspondientes. (Art. 64 C. Tributario).

Dentro de ésta administración cabe mencionar principalmente a dos organismos técnicos y especializados con personería jurídica propia; en primer lugar el Servicio de Rentas Internas (SRI) creado mediante la Ley 41 de 1998, encargado de la administración de los tributos de recaudación nacional denominados “internos”; y en segundo lugar encontramos a la Corporación Aduanera Ecuatoriana CAE, creada mediante la Ley Orgánica de Aduanas publicada en el Registro Oficial N° 21 el 13 de julio de 1998, encargada de la administración de los tributos de recaudación nacional denominados “aranceles” ¹²⁷

¹²⁷ <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-GuerraR%C3%A9gimen%20tributario.pdf> , DE LA GUERRA Z. Eddy María, “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 Y 2010 en relación a La Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto A La Renta”, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, págs. 20/21

Luego tenemos la administración tributaria seccional que se refiere al régimen seccional autónomo conformado por los consejos regionales, provinciales y municipalidades, pero se excluye al régimen seccional dependiente de la Función Ejecutiva, esto es las juntas parroquiales.

Por ejemplo ejercen la dirección de esta administración tributaria:

- Los Consejos Regionales;
- Los Consejos Provinciales;
- Los Consejos Municipales y Distritos Metropolitanos.

En cada caso, estos funcionarios ejercerán dicha administración mediante las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley respectiva determine. (Art. 65 C. Tributario). La gestión tributaria de estos consejos es independiente y autónoma a la del gobierno central de acuerdo con la Constitución vigente.

En tercer lugar encontramos a la Administración Tributaria de Excepción que es ejercida por las entidades públicas (excepto las que conforman los otros dos ámbitos ya estudiados) a quienes la ley expresamente concede la gestión tributaria respecto de sus propios tributos tales como la Dirección General de Aviación Civil, la cual por mandato de la Ley de Aviación Civil puede cobrar directamente los tributos establecidos en dicha Ley (tasa aeroportuaria). La administración de estos tributos corresponde a los órganos de estas mismas entidades que señale la ley, y a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación. (Art. 66 C. Tributario). Por ejemplo “en el caso de la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Empresas Eléctricas, Cuerpo de Bomberos, Dirección del Parque Nacional Galápagos, etc., si bien tales entidades administran los tributos conferidos de acuerdo con la ley, la gestión para el cobro y recaudación de los mismos puede realizarse a través de administraciones seccionales, generalmente Concejos Municipales.”¹²⁸

¹²⁸ Ibídem. Pág. 21

3. Protección Judicial: “La seguridad jurídica de la estructura se sostiene en los órganos de la jurisdicción contencioso-tributaria, así de acuerdo con el Código Tributario vigente le corresponde al **Tribunal Distrital de lo Fiscal**¹²⁹ el conocimiento de las siguientes acciones contenciosas: a) las acciones de impugnación contempladas en el artículo 220; b) las acciones directas contempladas en el artículo 221; y, c) otros asuntos de su competencia dispuestos en el artículo 222.”¹³⁰ En cuanto al ámbito de aplicación el artículo 223 consagra que las disposiciones del título II relativo a la sustanciación del procedimiento contencioso es “aplicable a todos los trámites de acciones, excepciones y recursos que son de competencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal. Las normas de otras leyes tributarias o las de los Códigos de Procedimiento Civil y Penal¹³¹ y en general del derecho común, tendrán aplicación supletoria y sólo a falta de disposición expresa o aplicable en este Código”¹³²

Por otro lado cabe indicar que la jurisdicción contencioso tributaria al tenor del artículo 217 del cuerpo legal en mención debe ser entendida como “la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario”¹³³; no obstante el artículo 354 del mismo código que se refería a la jurisdicción penal tributaria actualmente se encuentra derogado por la Disposición Derogatoria Décimo Novena, del Código Orgánico Integral Penal, por último el artículo 355 dispone que “las sanciones por

¹²⁹ En aplicación a la reforma establecida en el Art. 6 de la Resolución 0942014, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 268 de 16 de junio de 2014, la denominación "Tribunales Distritales Fiscales" fue sustituida por "Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario".

¹³⁰ Ibídem. Págs. 21/22

¹³¹ En aplicación a la reforma establecida en la Disposición Reformatoria Primera del Código Orgánico Integral Penal (R.O. 180-S, 10-II-2014), la denominación del "Código Penal" y del "Código de Procedimiento Penal" fue sustituida por "Código Orgánico Integral Penal".

¹³² Código Tributario Ecuatoriano, estado vigente, artículos 220, 221, 222, 223.

¹³³ Ibídem. Artículo 217

contravenciones y faltas reglamentarias serán impuestas por la respectiva administración tributaria mediante resoluciones escritas¹³⁴.”Según lo mencionado se garantiza una doble protección de la estructura tributaria, en primer lugar una vía administrativa al interior del mismo organismo de administración y una vía contenciosa judicial en manos de órganos especializados de la función judicial.

Fundamento Normativo: En cuanto a la parte normativa de la estructura tributaria vigente en nuestro país comenzaré por indicar que la Constitución de la Republica, norma suprema en su artículo 300 inciso primero consagra cuales son los principios que han de regir el Régimen Tributario indicando que tales son el de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria además de que enfatiza el hecho de que para llegar a una imposición justa se dará prioridad a los impuestos directos y progresivos; por su parte el inciso segundo establece cuales son los fines extra fiscales del régimen impositivo citando entre otros: promover la redistribución; estimular el empleo, producción de bienes y servicios, así como conductas sociales, ecológicas y económicas responsables, etc.

Pero aparte de la norma constitucional también tenemos como norma base al Código Orgánico Tributario, cuyo origen se remonta a 1975, en la figura del Código Tributario, mismo que fue codificado en el año 2005 y reformado considerablemente en el 2007, 2009 hasta su versión actual, sin embargo en el ámbito tributario se destacan además otras leyes tales como la Ley de Régimen Tributario Interno y la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador aparte de las demás leyes, reglamentos, ordenanzas y demás actos normativos que regulan la administración tributaria ecuatoriana.

Fundamento Impositivo:

Para tener un panorama claro y didáctico del conjunto de tributos vigentes en el Ecuador hasta el año 2008, y saber cuál ha sido su devenir histórico y las normas que los contienen; tomaré como referencia la obra del autor ecuatoriano Eugenio Jaramillo “Sinceramiento Tributario”, la misma que contiene información

¹³⁴ Ibídem. Artículo 355

actualizada hasta la gran reforma tributaria de 2007, vigente desde el 1 de enero de 2008. Según la obra en mención “desde el primer día de enero de 2008 en Ecuador rige un total de 155 tributos, entre impuestos, tasas, contribuciones y parafiscales”¹³⁵; por lo tanto el Ecuador tiene la siguiente estructura tributaria:

“80 impuestos de los cuales 54 son de recaudación nacional, 2 son regionales, 15 son provinciales y 9 son cantonales; con relación a las tasas de un total de 58, 30 de ellas son nacionales, 1 es regional, 2 son provinciales y 25 corresponden a los cantones, regulados por más de un centenar de leyes sin contar con reglamentos, resoluciones de los administradores tributarios y demás actos normativos que puedan haberse emitido; las contribuciones de mejoras son 12, una es regional, 2 son de tipo provincial y 9 de orden cantonal; para completar la lista Jaramillo identifica 5 contribuciones parafiscales”¹³⁶; sin embargo a éstas últimas en lo personal no las considero tributos como tal por su naturaleza jurídica especial. La enorme cantidad de tributos existentes, en su mayoría impuestos y la dispersión normativa que regula los mismos ha hecho que según Eugenio Jaramillo en nuestro país concurren cerca de 310 administradores, más de 35 de ellos privados, tales administraciones exigen a su vez alrededor de tres millones de contribuyentes que paguen tales tributos, quienes por su propia capacidad contributiva se ven obligados a cumplir con tal deber en base a diversos objetos imponible tales como renta, patrimonio, consumo (estos solo para nombrar a los más tradicionales), sin olvidar que siguen naciendo nuevos objetos imponible cada vez como por ejemplo la “tributación verde o ecológica”¹³⁷, cuyo objeto imponible es el uso o daño de recursos naturales renovables. Hasta aquí el análisis de los rasgos generales del régimen tributario ecuatoriano, el estudio pormenorizado

¹³⁵ JARAMILLO V. Eugenio A., “Sinceramiento Tributario”, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008, pág. 9

¹³⁶ <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-GuerraR%C3%A9gimen%20tributario.pdf>, DE LA GUERRA Z. Eddy María, “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 Y 2010 en relación a La Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto A La Renta”, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, pág. 23

¹³⁷ Ibídem. Pág. 24

del mismo y su vinculación con el principio de capacidad contributiva es objeto de investigación de un ulterior capítulo.

4.2 Evolución Histórica a partir de la Constitución de Monte Cristi

El régimen tributario ecuatoriano a partir de la Constitución de Monte Cristi de 2008, ha sufrido cambios que le han permitido evolucionar hasta su actual estructura, tales cambios son resultado de la consecuente adaptación de dicho régimen a nuevas circunstancias económicas, políticas y sociales presentes en la realidad ecuatoriana y que han sido plasmadas en nuestra actual normativa constitucional; el tema de la seguridad jurídica¹³⁸ en el sistema tributario a partir de la Constitución de Monte Cristi adquiere gran relevancia e importancia práctica en miras a alcanzar una verdadera justicia tributaria, pues tal seguridad según el cuerpo constitucional vigente corresponde a las garantías de los derechos individuales del obligado tributario, y a los ámbitos reglados del ejercicio del Poder Tributario, el mismo que solo es legítimo si se desarrolla con absoluto sometimiento al conjunto de principios, fundamentos y facultades jurídicas conferidas por la Constitución y las leyes, esto en virtud de que la relación jurídica tributaria nace de la potestad tributaria del Estado y del correlativo deber constitucional de contribuir que atañe a todos los ciudadanos; a su vez el principio de irretroactividad se encuentra íntimamente ligado al tema de la seguridad jurídica en el campo tributario ya que en razón de este postulado todos los tributos y normativa jurídica que tenga que ver con el régimen fiscal se aplicará únicamente a lo venidero para que con ello no se atente en contra de la seguridad económica de los contribuyentes. La norma suprema al consagrar en su artículo 300 los principios que han de regir el régimen tributario y las finalidades que persigue el mismo, lo que busca precisamente es que el régimen tributario no sea concebido como un simple sistema de recaudación de tributos suficientes para atender el gasto público, sino que por el contrario se convierta en un verdadero ordenamiento de justicia distributiva que respete la libertad patrimonial y la igualdad material de los

¹³⁸ “Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes” *Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro Oficial # 449, estado vigente.*

asociados. Si realizamos un breve análisis comparativo entre la constitución de 1998 y la actual en lo que respecta al régimen tributario es fácil advertir que en la Carta Magna del 2008 se amplían los principios reguladores del régimen tributario haciendo referencia aparte de los ya señalados en el art. 256 de la constitución de 1998¹³⁹ a otros innovadores postulados tales como los ya citados en el acápite anterior; aparte de que enfatiza el hecho de que el Estado priorizará los impuestos directos y progresivos que como he venido sosteniendo en capítulos anteriores guarda estrecha e íntima relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pero aquello no puede entenderse como la exclusión del régimen tributario de los impuestos indirectos y con tarifas proporcionales, esto toda vez que “el sistema o régimen tributario implica un conjunto ordenado, lógico y coherente de tributos y normas que los regulan, en que cada uno se considera parte de un todo armónicamente relacionado; así, en los sistemas tributarios de todo el mundo se reconoce la existencia de impuestos directos (que gravan la renta, el patrimonio) y los impuestos indirectos (que gravan el consumo), tributos vinculados, con la ocasión de la prestación de un servicio por parte del Estado (tasas y contribuciones) y tributos no vinculados (impuestos)”¹⁴⁰

Como se había ya manifestado en su momento principios tales como el de Eficiencia¹⁴¹, Simplicidad Administrativa¹⁴², Transparencia¹⁴³ antes que nada se

¹³⁹ “Art. 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general. Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.” *Constitución Política de la República del Ecuador 1998, estado derogado*.

¹⁴⁰ 8-IV-2011 (Sentencia No. 004-11-SIN-CC, Pleno de la Corte Constitucional, R.O. 572-S, 10-XI-2011), Administración Tributaria de Excepción.

¹⁴¹ Se orienta a conseguir el resultado al menor costo posible, esto es gastando lo menos posible obtener un beneficio, por lo tanto las administraciones tributarias deben gastar lo menos posible frente a lo recaudado.

¹⁴² Este principio apunta a reducir la presión fiscal indirecta. Desde el punto de vista del sujeto pasivo, este principio está relacionado con el principio de eficiencia, pues se deben establecer procesos, procedimientos más simples o medidas que permitan disminuir los costos para el contribuyente (sujeto pasivo), y así facilitarle el pago de tributos y que aquello le resulte más barato. Ejemplo: declaración del impuesto a la renta por internet, por formularios, etc.

tratan más bien de principios de Derecho Administrativo, en tanto que el de suficiencia recaudatoria¹⁴⁴ es más bien un principio del Derecho Financiero, pero sea como sea todos estos principios en su conjunto están orientados a alcanzar la existencia y vigencia de un verdadero sistema tributario, el mismo que resulte ser justo, óptimo y racional.

Sin embargo resultar menester no sólo ceñirnos a determinados artículos de la norma constitucional para analizar y estudiar la evolución histórica que ha tenido nuestro régimen tributario pues el mismo al ser parte de la gran estructura política llamada Estado, es necesario también hacer referencia a todos los elementos del Sistema Económico y en razón de ello el régimen tributario debe además sustentarse en la SOLIDARIDAD es que la “expresión de la fórmula del Estado Constitucional de Derechos y Justicia Social que fundamenta la función redistributiva de los recursos, y al mismo tiempo fundamenta la existencia de las distintas figuras tributarias”¹⁴⁵, por lo tanto el deber de contribuir al financiamiento del gasto público tiene su origen ante todo en el principio de solidaridad, deducción que la hago a partir del análisis de uno de los objetivos principales que persigue el sistema económico establecido en el artículo 283 de la Constitución y desarrollado a lo largo de la misma. Además si la política económica busca asegurar la distribución equitativa de la riqueza, el incentivo a la producción nacional, el pleno empleo y por supuesto el intercambio justo de bienes y servicios, para garantizar que se cumpla con tales objetivos en especial con lo relativo a la distribución equitativa de la riqueza es necesaria la existencia y desarrollo de un adecuado régimen tributario

Por otro lado si dicho régimen encuentra en la Constitución sus bases o cimientos, existen otros cuerpos legales que permiten al menos en teoría su

¹⁴³ la Transparencia en materia tributaria debe consagrar la posibilidad de que el contribuyente llegue a conocer: La información que tiene la administración tributaria sobre él, el uso que hace de ella y a qué actividad se destinan sus tributos.

¹⁴⁴ Este principio es una invención e innovación de la Asamblea Nacional Ecuatoriana, implica que el Estado está en la obligación de adoptar las medidas adecuadas para recaudar lo suficiente y así cubrir las necesidades básicas de sus habitantes y demás fines que persigue, pues recordemos que los tributos sirven para financiar el gasto público que se destina a prestar servicios públicos. No obstante en razón de este postulado la administración tributaria no solo tiene la tarea de recaudar impuestos sino que al hacerlo se debe tomar en cuenta el costo versus el beneficio de la recaudación.

¹⁴⁵ 8-IV-2011 (Sentencia No. 004-11-SIN-CC, Pleno de la Corte Constitucional, R.O. 572-S, 10-XI-2011), Administración Tributaria de Excepción.



cabal y completo desarrollo , los cuales ya fueron citados oportunamente, así mismo debo mencionar que si bien la Ley de Régimen Tributario Interno regula todo lo concerniente a los impuestos principalmente: el impuesto a la renta, impuesto al valor agregado (IVA), e impuesto a los consumos especiales (ICE), no es menos cierto que en los últimos tiempos se han incorporado nuevos tributos, producto del surgimiento de nuevas leyes o de leyes reformativas a las ya existentes así incluso ya antes de la expedición de la actual Constitución en diciembre del 2007 se empiezan a introducir reformas al sistema tributario ecuatoriano con la denominada LEY REFORMATIVA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR que reformó el Código Tributario, Tributos de la Ley de Régimen Tributario Interno, el impuesto sobre la propiedad de vehículos motorizados y además creó los siguientes impuestos: Impuesto a la Salida de capitales 0.5%, impuesto a los ingresos extraordinarios, impuesto a las tierras rurales (que a su vez también han sido objeto de nuevas reformas); también tenemos:

LEY ORGÁNICA REFORMATIVA E INTERPRETATIVA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, AL CÓDIGO TRIBUTARIO, A LA LEY REFORMATIVA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR Y A LA LEY DE RÉGIMEN DEL SECTOR ELÉCTRICO. (JULIO 2008);

LEY ORGÁNICA REFORMATIVA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATIVA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR (DICIEMBRE 2008) que introdujo reformas tanto al Impuesto a la Salida de capitales 1% como al Impuesto a los activos en el exterior cuya tarifa sería del 0.084%;

LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN DE INGRESOS DEL ESTADO (noviembre 2011) que estableció: deducciones en relación con los vehículos, el Impuesto a la renta único para la actividad productiva del banano (2% total ventas), la Compensación presupuestaria de IVA, Reforma al ICE (cigarrillos y bebidas alcohólicas), Exoneración de vehículos híbridos, Impuesto a contaminación por cilindraje (no emanaciones de humo), Impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables (pagan los embotelladores, devolución 0.02



\$ al que recolecte), Elevación al 5% el Impuesto a la Salida de Divisas y la deducción del Impuesto Tierras Rurales por programas de forestación y reforestación en sus predios.

A más de estas leyes y las reformas que con las mismas se han introducido también es importante citar la creación de otros nuevos impuestos tales como el denominado “Impuesto Verde”¹⁴⁶, el impuesto 4 x 4, y ahora último el 22 de diciembre de 2014 la Asamblea Nacional aprobó el Proyecto de Ley de Incentivos y de Prevención del Fraude Fiscal que incluye cambios tales como el incremento del impuesto a los consumos especiales (ICE) para la cocinas de gas, y la eliminación del impuesto al valor agregado (IVA) en la compra de cocinas de inducción.

En lo que respecta a la administración tributaria seccional el COOTAD, vigente desde el 19 de Octubre de 2010, Registro Oficial No. 303 es una fuente de gran ayuda que nos permitirá encontrar desde los artículos 225, del 489 al 565¹⁴⁷; del 566 al 568¹⁴⁸; del 569 al 593¹⁴⁹ todo lo relacionado a los ingresos tributarios, precisamente este código se expidió como una respuesta optima frente a la necesidad de contar con un cuerpo legal codificado que integre la normativa aplicable por los gobiernos autónomos descentralizados y así evitar la dispersión jurídica que en materia tributaria ha estado por tanto tiempo presente.

4.3 Poder Tributario y Potestad Impositiva.

Luego de estudiar en rasgos generales el devenir histórico de nuestro régimen tributario, conviene analizar el poder tributario del mismo, pues considerando que ningún sistema o régimen fiscal puede funcionar sin la construcción lógica de un plan económico se debe tener presente que la ejecución de este plan

¹⁴⁶ Los llamados “impuestos verdes” pueden ayudar mucho para contribuir a financiar tareas contra la contaminación, a condición de que tales impuestos sean planificados, sobre una base de datos que justifiquen su creación y en todo lo posible se dirijan hacia quien realmente es responsable de la polución ambiental.

¹⁴⁷ Regula lo concerniente al tema de los impuestos municipales.

¹⁴⁸ Regula lo concerniente al tema de las tasas municipales y metropolitanas.

¹⁴⁹ Regula lo concerniente al tema de las contribuciones especiales de mejoras de los gobiernos municipales y metropolitanos.



depende del poder tributario conferido expresamente a organismos del poder público, pero también por otra parte es necesario de la potestad impositiva para su aplicación y para lo cual se debe cumplir con los principios constitucionales propios de la materia impositiva.

Sergio de la Garza define al poder tributario como “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”¹⁵⁰, lo cual implica sostener que concebido así el poder tributario este vendría hacer el punto de partida para el nacimiento de la relación jurídico tributaria, criterio que a su vez es defendido por Valdés Costa quien sostiene que “el vínculo entre el Estado y el contribuyente, es una relación jurídica y no una relación de poder, por la cual la obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo encuentra su fundamento jurídico únicamente en el mandato legal, (a lo cual agregaría condicionado a su vez por la Constitución). El derecho del sujeto activo existe cuando la ley imponga al sujeto pasivo la obligación correspondiente”¹⁵¹

Se tendría entonces que el poder tributario consiste en la facultad estatal para crear, modificar y extinguir tributos, lo cual se realiza mediante acto legislativo de autoridad competente, criterio que a su vez se encuentra plasmado en el artículo 3 de nuestro código tributario¹⁵²

Por otro lado para recaudar tales tributos las distintas administraciones o “segmentos del régimen tributario ecuatoriano”¹⁵³ tienen a su cargo la potestad

¹⁵⁰ DE LA GARZA Sergio F., “El poder tributario del Estado en Derecho Financiero Mexicano”, México, Porrúa, 2006, pág. 207

¹⁵¹ VALDÉS C. Ramón, “La relación jurídico tributaria: concepto fundamental”, en Curso de Derecho Tributario, Buenos Aires-Bogotá-Madrid, Desalma-Temis-Marcial Pons, 1996, pág. 295

¹⁵² “Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.
Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.
El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.” *Código Tributario, codificación No. 2005-09, estado vigente.*

¹⁵³ <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-Guerra>
R%C3%A9gimen%20tributario.pdf , DE LA GUERRA Z. Eddy María, “El Régimen Tributario

impositiva, la misma que consiste en la facultad de aplicar tributos; esto es en otras palabras determinar, recaudar y administrar los diferentes tributos existentes.

Pese a que el artículo 3 del cuerpo legal en mención se refiere al poder tributario, es en la Carta Magna en donde encontramos una explicación más clara y amplia acerca de su real campo de aplicación y como debe ser concedido el mismo dentro de un Estado Constitucional de Derechos y Justicia Social, así estoy de acuerdo con la afirmación de José Vicente Troya cuando destaca que “la potestad de tributaria o de creación, distinta de la potestad de imposición o aplicación se ha diversificado en los años recientes”¹⁵⁴, pues según nuestra Constitución el artículo 301 en concordancia con el artículo 120 numeral 7 se establece que le compete a la Asamblea Nacional “la facultad de crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que se conferían a los organismos del régimen seccional autónomo, quienes gozan de la titularidad de una parte proporcional de la potestad tributaria en cuanto a las tasas y contribuciones, manteniendo para sí la potestad impositiva de los impuestos creados por la Asamblea en su beneficio.”¹⁵⁵, no obstante no se debe olvidar que la iniciativa en materia tributaria le corresponde al Ejecutivo. Así mismo cabe aclarar que el poder tributario de estos organismos aunque limitado es originario, pues no puede considerárselo como poder derivado por cuanto es la propia Constitución la que lo concede y no la ley a través de una delegación.

Por ultimo resulta menester indicar que vinculado al tema del poder tributario, potestad impositiva cobra gran importancia y relevancia el tema de la gestión tributaria que implica en términos sencillos la administración de los tributos, lo

Ecuatoriano entre los años 1999 Y 2010 en relación a La Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto A La Renta”, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, Pág. 34

¹⁵⁴ TROYA José V., “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”, Seminario de Derecho Constitucional en Iberoamérica, México D.F, 2006, pág. 1

¹⁵⁵ <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-GuerraR%C3%A9gimen%20tributario.pdf>, DE LA GUERRA Z. Eddy María, “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 Y 2010 en relación a La Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto A La Renta”, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, Pág. 35



cual se realiza a través de las diferentes administraciones tributarias que son la central, seccional y de excepción.

CAPITULO V

PRINCIPALES REFORMAS TRIBUTARIAS Y SU RELACIÓN CON LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LAS PERSONAS

5.1 Análisis de las principales reformas tributarias efectuadas desde el año 2008 y su relación con la capacidad contributiva de las personas.

En el presente capítulo se analizará si las principales reformas tributarias efectuadas durante los últimos 6 años, esto es desde el año 2008, guardan o no relación con la capacidad contributiva de las personas, por lo que resulta importante recordar en este punto de la investigación que toda reforma tributaria debe responder a la necesidad estatal de obtener recursos para así solventar el gasto público, lo que a su vez como ya se conoce constituye una obligación jurídica a la que están sujetos todos los ciudadanos. Anteriormente en breves rasgos se pudo apreciar que nuestro régimen tributario en su parte normativa ha sido objeto de innumerables reformas; que la diversificación normativa ha sido producto tanto de la necesidad de adecuar la norma al cambio de circunstancias económicas, sociales y políticas presentes en el país, como del ejercicio de determinadas políticas de gobierno.

Así mismo con la finalidad de estudiar íntegramente el régimen tributario ecuatoriano y su vinculación con el principio de capacidad contributiva considero pertinente analizar las últimas reformas efectuadas en dos cuerpos legales de vital y trascendental importancia para su estructura normativa; en primer lugar me referiré a las reformas efectuadas al Código Tributario, cuerpo legal que hoy tiene el carácter de orgánico y que sienta las bases de la administración tributaria central, seccional y de excepción¹⁵⁶, bases fundamentales que a su vez son desarrolladas por otras normas legales, mismas que tienen que mantener concordancia con la norma orgánica en mención, no obstante la

¹⁵⁶ "Art. 1.- Ámbito de aplicación. Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos. Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora." *Código Tributario, codificación No. 2005-09, estado vigente.*

importancia de su estudio en relación con el tema propuesto “reluce por el lugar que tiene en la estructura normativa aplicada a la actividad del Servicio de Rentas Internas, entidad encargada de la administración de los tributos de recaudación nacional como son: IVA, ICE e IR”¹⁵⁷; pero por otra parte también resulta indispensable e imperativo analizar y valorar minuciosamente la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), ya que la misma contiene en su articulado las disposiciones vigentes relativas a los impuestos antes citados y otros que deben ser pagados por los contribuyentes y que claro forman parte del conjunto de tributos existentes dentro del régimen tributario ecuatoriano.

Con estos antecedentes resulta entonces oportuno referirnos a la **Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador**, publicada en el Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007, vigente desde el 1 de enero de 2008, norma de vital trascendencia histórica en razón de que su promulgación se realiza en un período de inestabilidad política durante la transición institucional dada en el Ecuador, esta promulgación se efectuó previamente a la aprobación de la nueva Constitución vigente, es por ello precisamente que las reformas efectuadas por esta ley tanto al Código Tributario como a la LRTI, generaron controversia ya que las mismas se aprobaron en medio de un ambiente legislativo de tensión; pues se discutía si la Asamblea convocada y posesionada para elaborar una nueva Constitución y reformar el marco institucional del Ecuador; estaba o no facultada para reformar además el marco jurídico del Estado, sin embargo la Asamblea obtuvo un pronunciamiento favorable cuando dicha polémica llegó a conocimiento del Tribunal Constitucional de esa época.

Dentro de los motivos expuestos en su parte considerativa, se destaca el afrontar la crisis económica mundial, desde el fortalecimiento del régimen tributario, fomentando la equidad tanto horizontal como vertical, con lo cual se pone ya de manifiesto el considerar a la capacidad contributiva de los sujetos como postulado fundamental del régimen impositivo ecuatoriano, etc.

¹⁵⁷ <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-Guerra-R%C3%A9gimen%20tributario.pdf> , DE LA GUERRA Z. Eddy María, “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 Y 2010 en relación a La Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto A La Renta”, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, pág. 75

Aparte de las reformas del 2007 introducidas con la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, y vigentes desde el 2008 en los últimos años se han efectuado otras así mismo de vital trascendencia dentro del régimen tributario, resulta entonces pertinente hacer alusión a tales reformas que ya en el capítulo anterior fueron citadas en forma general y que de manera oportuna serán analizadas en lo posterior:

- La primera fue dada por Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de Julio del 2008;
- La segunda en el mismo año mediante Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 497 de 30 de diciembre;
- La tercera mediante Ley No. 00, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009

En lo que respecta a las tasas y contribuciones, éstas no serán objeto de estudio por el momento por cuanto como ya se indicó en un anterior capítulo, su razón o criterio justificativo de pago radica más bien ya sea en la prestación de un servicio público por parte del Estado o en el beneficio económico que recibe el sujeto por la realización de una obra o de gastos en que incurre el Estado respectivamente.

Como ya lo manifesté en líneas anteriores en lo que respecta al Código Tributario y LRTI las principales reformas efectuadas a estos dos cuerpos legales se centran en los impuestos de recaudación nacional como son: IVA, ICE, IR y otros como el ISD.

5.1.1. Principales Reformas al Código Tributario

A manera de una breve reseña histórica comenzaré por indicar que hasta el año 2005 las reformas al Código Tributario fueron incorporándose de manera paulatina a través de decretos y leyes; en el año 2005 el Congreso Nacional en uso de las facultades otorgadas por la Constitución de la República de 1998 entonces vigente realizó la codificación¹⁵⁸ del cuerpo legal citado con el principal

¹⁵⁸ Codificación 9 elaborada por la Comisión de Codificación y aprobada por el Congreso Nacional en pleno.

objetivo de reorganizar su estructura, mismo que fue publicado en el Suplemento del Registro Oficial N. 38 del 14 de junio del 2005¹⁵⁹, y que se mantuvo sin cambios o modificaciones hasta antes de las reformas dadas por Decreto Legislativo N. 000 emitido por la Asamblea Constituyente, publicado en el Registro Oficial Suplemento 242 del 29 de diciembre del 2007 y que entraron a regir a partir del primero de enero de 2008, mismas que en conjunto con posteriores reformas son objeto del presente estudio:

Intereses y recargos a cargo del sujeto pasivo

La Ley Reformativa para la Equidad Tributaria incorporó reformas relativas a los intereses a cargo del sujeto pasivo en caso de obligaciones tributarias no satisfechas, modificando así el artículo 21¹⁶⁰ de la norma en mención; la reforma de 2007 aumentó la tarifa de 1.1% a 1.5% veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Aumento que a criterio muy personal no

¹⁵⁹ Fuentes de la Codificación del Código Tributario hasta el año 2005: Constitución Política de la República del Ecuador. Decreto Supremo 1016-A, Suplemento del Registro Oficial No. 958, 23 de diciembre de 1975. Decreto Ley 29, Registro Oficial No. 532, 29 de septiembre de 1986. Ley 006, Registro Oficial No. 97, 29 de diciembre de 1988. Ley 56, Art. 110, Registro Oficial No. 341, 22 de diciembre de 1989. Ley 72, Art. 56, Registro Oficial No. 441, 21 de mayo de 1990. Ley 27, Registro Oficial No. 192, 18 de mayo de 1993. Ley 51, Registro Oficial No. 349, 31 de diciembre de 1993. Ley 93, Suplemento del Registro Oficial No. 764, 22 de agosto de 1995. Decreto Ley 04, Art. 102 literal a), Registro Oficial No. 396, 10 de marzo de 1994. Decreto Ley 05, Registro Oficial No. 396, 10 de marzo de 1994. Ley 41, Registro Oficial No. 206, 2 de diciembre de 1997. Ley 79, Registro Oficial No. 297, 15 de abril de 1998. Ley 99, Registro Oficial No. 359, 13 de julio de 1998. Ley 98-12, Suplemento del Registro Oficial No. 20, 7 de septiembre de 1998. Ley 99-24, Suplemento del Registro Oficial No. 181 30 de abril de 1999. Ley 99-41, Suplemento del Registro Oficial No. 321, 18 de noviembre de 1999. Ley 2001-41, Suplemento del Registro Oficial No. 325, 14 de mayo del 2001. Código de Procedimiento Penal publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 360 del 13 de enero del 2000.

¹⁶⁰ "Art. 21.- Intereses a cargo del sujeto pasivo.- (Reformado por el Art. 1 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo. Este sistema de cobro de intereses se aplicará también para todas las obligaciones en mora que se generen en la ley a favor de instituciones del Estado, excluyendo las instituciones financieras, así como para los casos de mora patronal ante el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social." *Código Tributario, codificación No. 2005-09, estado vigente.*

repercute de manera insidiosa en la capacidad de pago del contribuyente que por responsabilidad propia no cumplió con su obligación tributaria a tiempo.

En el artículo 90¹⁶¹ relativo a la determinación¹⁶² por el sujeto activo se agregó un segundo inciso con el texto: “La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”; esta reforma podría considerarse en conflicto con el principio de equidad tributaria y a su vez de capacidad contributiva que como se sabe resulta ser una derivación del primero, por cuanto pone al sujeto pasivo en desventaja frente al sujeto activo, por el mero hecho de asumir una obligación que ha sido determinada por el sujeto activo y no por sí mismo ni en consideración a su real capacidad de pago; no obstante, los funcionarios del SRI consideran apropiado el recargo, “por cuanto la actividad de determinación por parte del sujeto activo, implica el uso de recursos del Estado, lo que a su vez genera gastos, por ende el recargo pone en equilibrio al Estado con relación al contribuyente que no ha afrontado gasto alguno.”¹⁶³

5.1.2. Principales Reformas a Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento.

La Ley de Régimen Tributario Interno, en adelante LRTI, se erige como “el alma del Régimen Tributario Ecuatoriano”¹⁶⁴, ya que contiene en relación con otras leyes tributarias gran parte de la normatividad tributaria vigente en el Ecuador.

¹⁶¹ “Art. 90.- Determinación por el sujeto activo. (Reformado por el Art. 2 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.” *Ibíd.*

¹⁶² “Art. 87.- Concepto.- La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo. Cuando una determinación deba tener como base el valor de bienes inmuebles, se atenderá obligatoriamente al valor comercial con que figuren los bienes en los catastros oficiales, a la fecha de producido el hecho generador. Caso contrario, se practicará pericialmente el avalúo de acuerdo a los elementos valorativos que rigieron a esa fecha.” *Ibíd.*

¹⁶³ <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-Guerra-R%C3%A9gimen%20tributario.pdf>, DE LA GUERRA Z. Eddy María, “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 Y 2010 en relación a La Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto A La Renta”, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, pág. 83

¹⁶⁴ *Ibíd.*, pág.85

Esta ley fue publicada en el Registro Oficial N° 341 del 22 de diciembre de 1989, manteniéndose vigente por más de dos décadas y soportando alrededor de 50 reformas; la ley citada nació “a partir de la imperiosa necesidad de reducir la dispersión normativa vigente a la época y de restablecer o reestructurar los objetivos fiscales y extra fiscales de los impuestos, con la prioridad estatal de fortalecer el sistema de imposición interna para limitar la dependencia presupuestaria del Estado a los recursos petroleros. Hasta la fecha la LRTI, sigue siendo el mecanismo seleccionado por el legislador para corregir las distorsiones del régimen impositivo en el Ecuador y coadyuvar en el propósito de alcanzar una eficiente asignación de los recursos que garantice la equidad del régimen y la neutralidad fiscal necesarias para el emprendimiento económico, de ahí las reformas a esta ley son constantes y periódicas”¹⁶⁵

Su promulgación y vigencia permitió por una parte que se derogaran un sinnúmero de leyes, decretos supremos y artículos de diversos cuerpos normativos, además de que se deroguen ciertos impuestos inaplicables, pero por otra parte se regularon impuestos de recaudación nacional tales como el IR, ICE e IVA, se establecieron nuevos principios y reglas de la tributación que ayudaron al restablecimiento del orden del régimen impositivo, se unificaron impuestos a diversos consumos y servicios varios conocido como ICE, se otorgó mayor fuerza al IVA y por último se instituyó un sistema de renta global mediante la reestructuración del IR¹⁶⁶; sin embargo para que todo esto sea viable se

¹⁶⁵ Ibídem. Pág. 85

¹⁶⁶ Entre las derogatorias de mayor trascendencia encontramos a La Ley de Impuesto a la Renta cuya codificación se hizo mediante Decreto 1283, publicado en el Registro Oficial No. 305, de 8 de septiembre de 1971 y todas las reformas expedidas con posterioridad, bien sea que consten en leyes generales o especiales, decretos legislativos, decretos leyes o decretos supremos; La Ley No. 83 del Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios, publicada en el Registro Oficial No. 152, de 31 de diciembre de 1981, y todas las reformas expedidas con posterioridad, bien sea que consten en leyes generales o especiales, en decretos legislativos o en decretos leyes; El Decreto supremo No. 1880 de Impuesto a las Bebidas Gaseosas, publicado en el Registro Oficial No. 448, de 21 de octubre de 1977; La Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Productos Alcohólicos de Fabricación Nacional publicada en el Registro Oficial No. 532, 29 de septiembre de 1986, y todas las reformas expedidas con posterioridad; El Decreto No. 3373, de 29 de marzo de 1979, publicado en el Registro Oficial No. 804, de 2 de abril de 1979, que contiene la Ley del Sistema Impositivo al Consumo Selectivo de Cigarrillos. El Decreto Supremo No. 2660, publicado en el Registro Oficial No. 636, de 26 de julio de 1978, que establece el Impuesto Selectivo al Consumo de Cerveza, y el artículo 4 de la Ley 139, publicada en el Registro Oficial No. 535, de 14 de julio de 1983, y todas las reformas expedidas con posterioridad; La Ley No. 118 de Impuesto a los Consumos Selectivos, publicada en el Registro Oficial No. 408, de 11 de enero de 1983, y todas las reformas expedidas con posterioridad; El Título I de la Ley de Timbres y de Tasas Postales y

necesitó contar con el respectivo reglamento, teniendo presente que el primero data de 1994 cinco años después de la promulgación de la LRTI lo cual como es lógico suponer permitió una incorrecta aplicación de la ley durante ese período, así mismo a breves rasgos cabe mencionar que dicho reglamento fue sustituido mediante Decreto Ejecutivo N. 2209, publicado en Suplemento del Registro Oficial N. 484 el 31 de diciembre del 2001 durante el gobierno de Gustavo Noboa, dicho reglamento fue modificado en 8 oportunidades manteniéndose vigente hasta la publicación del nuevo reglamento dado por Decreto Ejecutivo No. 1051, y publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 337 de 15 de Mayo del 2008, durante la presidencia de Rafael Correa, este último tiene por objeto “la correcta aplicación no solo de la LRTI como tal, sino de las reformas a ella incorporadas durante su presidencia, y que son consistentes con la transición institucional del Ecuador y la política tributaria implementada; durante su periodo útil ha pasado por cinco reformas hasta la versión vigente publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 209 del 08 de junio de 2010, emitido durante su segundo período presidencial.”¹⁶⁷

Las reformas efectuadas a dicha ley orgánica afectaron sobre todo a los impuestos de mayor recaudación a nivel nacional en lo que respecta a su vinculación con los principios tanto de suficiencia recaudatoria como de capacidad contributiva.

Reformas en particular y análisis conexo con el principio de Capacidad Contributiva

Telegráficas, codificada mediante Decreto Supremo 87, publicado en el Registro Oficial No. 673, de 20 de enero de 1966, y las reformas a dicho Título expedidas con posterioridad; El Decreto Ley No. 28 publicado en el Registro Oficial No. 524, de 17 de septiembre de 1986, que establece tributos a los fletes marítimos. El Decreto Supremo No. 3754, publicado en el Registro Oficial No. 3, de 15 de agosto de 1979, que establece el tratamiento tributario especial para los prácticos de las Autoridades Portuarias. La Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones, publicada en el Registro Oficial No. 532, de 29 de septiembre de 1986. La Ley No. 102, publicada en el Registro Oficial No. 306, de 13 de agosto de 1982, que contiene la Ley Tributaria para la Contratación de Servicios para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos. El Decreto Supremo No. 908, publicado en el Registro Oficial No. 116, de 8 de diciembre de 1970, que establece el Impuesto a la Plusvalía.

¹⁶⁷ <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-Guerra-R%C3%A9gimen%20tributario.pdf>, DE LA GUERRA Z. Eddy María, “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 Y 2010 en relación a La Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto A La Renta”, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, pág.88

Impuesto a la Renta (IR)

A Criterio personal la modificación de mayor relevancia durante los últimos años consistió en la introducción de los denominados gastos personales¹⁶⁸ como deducibles¹⁶⁹ del IR¹⁷⁰, así desde el año 2007 el “IR de personas naturales se convirtió en el impuesto más subjetivo y justo que el Ecuador haya conocido”¹⁷¹, esto en razón de que toma en consideración para el establecimiento de su base imponible aspectos subjetivos y personales del contribuyente vinculados a su vez con su capacidad económica y de pago¹⁷². Así los gastos de salud, vivienda, educación, vestimenta y alimentación, en términos generales son deducibles, hasta un monto que no supere el 50% de los ingresos gravados o el 1,3 veces la base imponible gravada con tarifa 0% (fracción básica exenta); no obstante en el año 2010 se produce otra reforma, vigente desde el 2011 que restringe la utilización de los gastos personales. Así tenemos que según dicha reforma solamente los rubros de salud se pueden utilizar en su totalidad dentro del rango establecido en la ley, esto es hasta el límite general deducible detallado anteriormente. En lo que respecta a educación, vivienda, vestuario, alimentación se puede utilizar hasta un máximo de 0.325 veces la fracción básica exenta (esto significa que puedo utilizar y será deducible en cada rubro un máximo de 0.325 veces la fracción básica exenta); por lo tanto con la incorporación de estas reformas el efecto del incremento en las tarifas y la base imponible se vio atenuado, ya que como se indicó permite a los contribuyentes justificar gastos y disminuir la base imponible gravada, situación acorde a la capacidad contributiva de cada uno.

¹⁶⁸ Los gastos personales son aquellos gastos relacionados con la propia subsistencia de la persona y esto a su vez está relacionado con su capacidad contributiva.

¹⁶⁹ La deducción es una institución de carácter económico-jurídico diferente de la exoneración.

Las deducciones son aquellos valores que se rebajan para poder calcular el impuesto a la renta. Esto significa que son aquellos valores que habiendo sido realizados nos permitieron obtener los ingresos gravados.

Ejem: mis ingresos como abogada provienen de mi ejercicio profesional que se llaman honorarios (son ingresos gravados), pero para obtener dichos honorarios tuve que realizar gastos en ropa de trabajo, papelería, oficina, útiles de oficina, secretaria, compra de leyes, pago de servicios básicos de la oficina, impuestos (patente municipal) y todos estos valores son las deducciones que tengo.

¹⁷⁰ Véase artículo 10 de la LRTI

¹⁷¹ Ibídem. Pág. 127

¹⁷² En el capítulo final se establecerá una clara distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva o de pago.



Aparte de esta importante reforma, en julio de 2008 mediante la ley No.1¹⁷³, se efectúan otras reformas de gran repercusión para el cumplimiento del principio en estudio; en primer lugar, se instituyen ciertas pautas para el tratamiento diferenciado de contribuyentes calificados como discapacitados para efectos del IR, se incorporan como exención los ingresos percibidos en calidad de becas o estipendios de educación superior, etc.¹⁷⁴; reformas que a mi parecer miran la verdadera capacidad contributiva de los obligados en unos casos en vista de necesidades especiales con gastos no convencionales (caso de las personas con discapacidad) y en otros cuyos réditos no generan lucro ni incrementan el patrimonio económico y más bien se invierten para la profesionalización y especialización profesional del individuo.

En cuanto a las herencias, legados y donaciones: Buscando que este impuesto al gravar las rentas provenientes de herencias, legados y donaciones sea progresivo, en el año 2008 se introduce una reforma respecto de la forma de cálculo de dicho impuesto, así se pasó de la imposición de una tarifa única del 5% que se aplicaba sobre la base imponible (que era el valor que se recibía por concepto de una herencia, legado o donación), previa realización de la deducción legal establecida (que era de \$ 7.680,00), al establecimiento de un impuesto con tarifas progresivas; el argumento principal bajo el cual se realiza tal reforma era que este impuesto tal como estaba concebido, constituían un impuesto regresivo pues gravaba de la misma manera a contribuyentes que tenían diferente capacidad contributiva, y esto ocasionaba que el que menos recibía pagaba como el que más recibía; sin embargo como ya lo manifesté desde el año 2008 este impuesto se transforma un impuesto progresivo, mediante el establecimiento de tabla con tarifas que van desde el 0% hasta el 35%¹⁷⁵ y que se aplican de acuerdo al monto recibido por parte del sujeto obligado. Así mismo y con el fin de precautelar el principio en estudio nuestra legislación contempla ciertos casos de exención tributaria¹⁷⁶ (mismos que antes

¹⁷³ Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008.

¹⁷⁴ Léase artículo 9 de LRTI

¹⁷⁵ Revisar el Art. 36.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas, literal d) de la LRTI.

¹⁷⁶ Léase art. 56.- Tarifa del impuesto, inciso segundo, lo relacionado al caso de los hijos del causante menores de edad o discapacitados.

no se hayan contemplados), el tema de las deducciones¹⁷⁷, además del mínimo imponible que indica el monto recibido a partir del cual puede cobrarse el impuesto.

Para ilustrar de mejor manera el cambio que se dio en la manera de gravar la renta proveniente de Herencias, Legados y Donaciones se presenta el siguiente ejemplo propuesto por la Economista María Eliza Flores en su trabajo de investigación “Control de Herencias, Legados y Donaciones en el Ecuador”:

“El Señor XY y su hermano recibe de herencia de su padre fallecido, el primero de septiembre del 2007 y su madre fallecida el primero de septiembre del año 2008, bienes inmuebles que tendrán un avalúo dependiendo del escenario planteado, para ejemplificar claramente el cambio en la legislación y su repercusión en la tasa efectivamente pagada por el contribuyente, para efectos del ejemplo se considera que los causantes adquirieron los bienes bajo el régimen de sociedad conyugal, que los avalúos se mantuvieron constantes en los dos años. Se plantean tres escenarios en los cuales se varía el valor del avalúo de la masa hereditaria bajo el supuesto de que los contribuyentes pertenecían a la clase media baja, media alta y alta. No se considera para el ejemplo la clase baja porque se entiende que no dejan una herencia que repartirse.

En la fila última de la tabla que se presenta a continuación se indica la tasa efectivamente pagada que fue calculada dividiendo el valor del impuesto a pagar para la cuota asignada a cada heredero, que es donde más claramente podemos identificar que con la legislación anterior del año 2007 porcentualmente no hay variación significativa en la carga impositiva que debe ser pagada por cada clase social que en el escenario de la clase media baja, media alta y clase alta, debe pagarse un valor porcentual de 4,13%, 4,65% y 4,84% respectivamente, en cambio, con la legislación vigente desde el año 2008

“En el caso de que los beneficiarios de herencias y legados se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad con el causante y sean mayores de edad, las tarifas de la tabla mencionada en el inciso anterior serán reducidas a la mitad. En caso de que los hijos del causante sean menores de edad o con discapacidad de al menos el treinta por ciento según la calificación que realiza el CONADIS, no serán sujetos de este impuesto” *Reglamento a la LTRI, estado vigente, Decreto Ejecutivo 1051; Registro Oficial Suplemento 337 de 15 de Mayo de 2008.*

¹⁷⁷ Léase también art. 53 del Reglamento a la LRTI, referente a los ingresos gravados y deducciones aplicables a este impuesto.

se puede apreciar que en el primer escenario de la clase media baja no se generó impuesto, en la clase media alta el impuesto que debe pagarse representa el 1,67% de lo heredado y en la clase alta equivale al 4% de lo heredado.¹⁷⁸

Tabla N.1:

Cálculo del Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de Herencias, Legados y Donaciones.

ESCENARIOS PLANTEADOS	CLASE MEDIA BAJA		CLASE MEDIA ALTA		CLASE ALTA	
	PADRE	MADRE	PADRE	MADRE	PADRE	MADRE
AÑO DE FALLECIMIENTO	2007	2008	2007	2008	2007	2008
VALOR TOTAL DE BIENES	180.000,00	180.000,00	450.000,00	450.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
BIENES DEL CAUSANTE	90.000,00	90.000,00	225.000,00	225.000,00	500.000,00	500.000,00
NUMERO DE HEREDEROS	2	2	2	2	2	2
CUOTA ASIGNADA POR HEREDERO	45.000,00	45.000,00	112.500,00	112.500,00	250.000,00	250.000,00
DEDUCCIÓN LEGAL	7.850,00		7.850,00		7.850,00	

¹⁷⁸ <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/2758/1/tm4668.pdf>, FLORES F. María E., "Control de Herencias, Legados y Donaciones en el Ecuador" Universidad de Cuenca, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, 2012, págs. 55, 56, 57



BASE IMPONIBLE	37.150,00	45.000,00	104.650,00	112.500,00	242.150,00	250.000,00
PORCENTAJE APLICADO	5%		5%	10%	5%	15%
IMPUESTO FRACCIÓN BÁSICA				2.500,00		12.500,00
IMPUESTO FRACCIÓN EXCEDENTE				1.250,00		7.500,00
IMPUESTO GENERADO	1.857,50		5.232,50	3.750,00	12.107,50	20.000,00
DEDUCCIÓN POR 1- DE CONSAGUINIDA D				1.875,00		10.000,00
TOTAL IMPUESTO A PAGAR	1.857,50		5.232,50	1.875,00	12.107,50	10.000,00
TASA EFECTIVAMENT E PAGADA	4,13%		4,65%	1,67%	4,84%	4,00%

Con este ejemplo queda más que claro que el Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de Herencias, Legados y Donaciones atiende a la capacidad contributiva de la clase social a la que pertenece el sujeto obligado, representada a su vez por el valor de la herencia, legado o donación que recibe; lo cual permite que efectivamente se dé una tributación más justa y equitativa

pues al establecerse “la progresividad en el pago de impuestos por herencia, el que más recibe, más contribuye a la sociedad por esta riqueza acogida”.¹⁷⁹

Sin embargo un aspecto negativo introducido a partir de las reformas efectuadas es la dotación de poder excesivo conferido al ejecutivo como a la administración tributaria para regular “aspectos metodológicos de los impuestos a través de actos normativos, lo que representa una atenuación del principio de reserva de ley; dejando carta abierta para mediante reglamento, resolución o circular, se pueda atentar contra el principio de capacidad contributiva, a capricho de la autoridad de turno”¹⁸⁰

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Sabemos que el IVA es un impuesto indirecto que grava el valor de la transferencia o importación de determinados bienes y servicios tal como lo disponen los artículos 52, 53, 56 de la LRTI, y es en razón de ello que la reforma más importante introducida con respecto a este impuesto y su vínculo con la capacidad contributiva del sujeto obligado tiene que ver con el establecimiento de un régimen con tarifa cero de ciertos bienes y servicios considerados como de necesidad básica¹⁸¹, en esa medida “artículos como alimentos de producción agrícola y medicinas o servicios como de educación y salud, pese a contener un verdadero valor agregado en su producción o prestación, los mismos generan un IVA cuya tarifa es 0%, otorgando un beneficio fiscal equivalente a un subsidio.”¹⁸², lo cual supone entender que aquellos sujetos perceptores de rentas capaces de solventar gastos por sí mismos, están paralelamente en capacidad de disponer de una parte de sus ingresos para adquirir ciertos bienes y servicios que no son de primera necesidad y que por ende se encuentran gravados con tarifa fija del IVA, razón por la que a mi criterio la adquisición de estos bienes o servicios resulta ser una directa manifestación de capacidad de contribución fiscal, no tanto por la percepción de rentas sino más bien por la disponibilidad de aquellas. Por otra parte determinados bienes y servicios han

¹⁷⁹ Plan Estratégico 2012-2015 Servicio de Rentas Internas

¹⁸⁰ Ibídem. Pág. 168

¹⁸¹ Léase los artículos 55 y 56 de la LRTI

¹⁸² Ibídem. Pág. 61

sido contemplados dentro del régimen de tarifa cero como consecuencia por ejemplo de una política de ahorro energético o como medida de protección ambiental tal es el caso de la energía eléctrica o de los vehículos híbridos, situación que lleva consigo principalmente objetivos extra fiscales, ajenos a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva.

La inclusión del numeral 15 dentro del artículo 55, se trata de un beneficio para determinado grupo social que recibe de manera frecuente bienes del extranjero mediante el servicio de tráfico postal internacional y correos rápidos, generalmente se trata de familiares de migrantes que reciben tales envíos pero sin que exista de por medio actividad comercial, económica o de lucro, pero a fin de evitar el abuso de la ley y la evasión del IVA en aduanas, el legislador ha establecido una regla de validez por la cual “la tarifa 0% se aplicará siempre que el valor FOB¹⁸³ del envío sea menor o igual al equivalente al 5% de la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales; además se le otorga al Ejecutivo el poder para determinar el peso de dichos envíos mediante Decreto”¹⁸⁴. Sin embargo en lo personal considero que este beneficio en la actualidad ha sido limitado en razón de la resolución No. 023-2014¹⁸⁵ emitida por el pleno del Comité de Comercio Exterior (COMEX) en la cual se establece una tasa arancelaria de \$42 y un límite de hasta cinco paquetes (\$1200) para los envíos que se realicen bajo el sistema 4x4 (\$400 y 4 kilos) por mensajería rápida o Courier; pero no todos los envíos que se realizan del extranjero para el Ecuador están inmersos en tal categoría, es por ello que debo enfatizar el hecho que habrá de analizarse cada caso en particular y ver en que categoría de las mencionadas en la Nota Nacional G del Capítulo 98 del Arancel del Ecuador se encuentra la compra o envío de mercancías sin fines comerciales que se realice

¹⁸³ El valor FOB significa “Free on Board”, que en español puede utilizarse como “libre a bordo”. Al igual que el valor CIF, es una cláusula de compraventa por vía marítima, pero se diferencia en que el valor del transporte y seguro es cubierto por el comprador. El vendedor sólo debe cumplir con la obligación de entregar la mercancía en el medio de transporte designado. <http://consultorioeconomico.blogspot.com/2013/04/que-significan-los-terminos-fob-y-cif.html>

¹⁸⁴ Artículo 55 numeral 15, LRTI

¹⁸⁵ Resolución adoptada por el Comité de Comercio Exterior en sesión de fecha 17 de julio de 2014 y publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial N. 307, el 08 de agosto de 2014, mediante la cual se reforma el arancel del Ecuador expedido mediante resolución N. 59 del 17 de mayo de 2012, publicado en el suplemento del Registro Oficial N. 859 del 28 de diciembre de 2012

desde el extranjero¹⁸⁶. Lo que se pretende con tal reforma del arancel ecuatoriano es precisamente evitar como ya se dijo en líneas anteriores la evasión tributaria¹⁸⁷ o el abuso de la ley pues en la práctica muchas personas acogiéndose a este beneficio realizaban las famosas compras por internet o enviaban desde el extranjero mercadería en pequeñas cantidades pero con fines comerciales; lo cual analizando tal situación en particular, revela que quienes realizan aquello sí tienen capacidad de pago para contribuir al sostenimiento del gasto público, por otra parte tal medida lleva consigo además fines extra fiscales como promover la producción nacional esto es la preferencia por adquirir bienes nacionales a la hora de realizar la compra de mercadería.

En el año 2009 se derogó el numeral 13 del artículo 56 que gravaba con tarifa cero % la transferencia de títulos valores, reforma acertada pues dicha transferencia hoy gravada con tarifa 12% tiene fines de lucro y además revela capacidad contributiva del **sujeto obligado** por cuanto no todas las personas están en la condición económica de adquirir tales títulos valores ya que hacerlo no sólo implica una gran inversión o beneficio económico en lo posterior sino también un riesgo que no todos estamos en condiciones de asumirlo, cuanto más aquellas personas que tan sólo tienen lo necesario para solventar sus necesidades más básicas y elementales.

Impuesto a los Consumos Especiales (ICE)

El ICE es un impuesto único que grava consumos de bienes catalogados como suntuarios o perjudiciales para la salud; la gran mayoría de reformas a lo largo de su vigencia, han tenido por objeto modificar las tarifas y el listado de bienes y servicios gravados¹⁸⁸ con este impuesto, pero considerando en última instancia factores de orden social, político y económico; por tal motivo en el presente estudio me concentraré en aquellas reformas que han tenido gran incidencia en la capacidad contributiva de los obligados durante los últimos seis años.

¹⁸⁶ Para mayor información recomiendo leer las páginas virtuales:
<http://www.elcomercio.com/actualidad/dudas-respuestas-4x4-impuesto.html>
www.aduana.gob.ec/pro/courier.action

y

¹⁸⁷ Actividad ilícita, ilegal que suele estar contemplada como delito o infracción tributaria en la mayoría de los ordenamientos jurídicos de los distintos países que consiste en ocultar bienes o ingresos con el fin de pagar menos impuestos.

¹⁸⁸ Léase artículos 75 y 82 de la LRTI



Las reformas de mayor trascendencia que se realizaron con respecto al ICE tienen que ver con la eliminación del impuesto a las telecomunicaciones y el establecimiento de una nueva tabla para el ICE en la adquisición de vehículos, hasta el 2007 la tarifa fue del 5,15%, pero a partir de las reformas que se han hecho durante los años 2007, 2008 y la última efectuada en el 2011 a través de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado¹⁸⁹ se instituye una tarifa progresiva y diferenciada para los vehículos según su precio de venta al público, así como también se establecen ciertas deducciones teniendo presente parámetros como depreciación y amortización de estos bienes muebles, o la imposición del denominado “impuesto verde” que se trata de un impuesto a la contaminación por cilindraje; la imposición de este último tributo responde ante todo a políticas de conservación del medio ambiente. Al estudiar con detenimiento tales cambios puedo afirmar que hasta antes del 2011 las reformas del 2007 y 2008 coincidían sin lugar a dudas con las manifestaciones horizontal y vertical del principio de equidad y por ende del de capacidad contributiva. Es con la vigencia del impuesto a la contaminación por cilindraje que se pone en debate si aquel entra en conflicto con la capacidad de pago de los contribuyentes al considerar por un lado que son los vehículos más antiguos los que contaminan más el medio ambiente con emisiones de CO₂ pero por otro lado sus propietarios los conservan precisamente por cuanto no cuentan con los medios económicos necesarios para cambiarlos por otros más modernos y de menor cilindraje. En este tema controvertido entran en conflicto por una parte la capacidad contributiva del sujeto como postulado rector del régimen tributario y por otro un fin extra fiscal que persigue el mismo régimen como es el propiciar conductas ecológicas responsables. En todo caso habrá que realizarse una investigación pormenorizada de este impuesto en particular y un estudio de la realidad socioeconómica de quienes se encuentran inmersos en esta situación para así determinar si el impuesto en discusión atenta o no contra la capacidad contributiva de las personas que en principio podríamos decir que sí por las consideraciones antes expuestas.¹⁹⁰

¹⁸⁹ Esta ley fue publicada en el Registro Oficial No. 583-S el 24 de noviembre de 2011

¹⁹⁰ Para mayor conocimiento e información de este impuesto remítase a la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado,
<http://www.lahora.com.ec/frontEnd/images/objetos/REFORMA.pdf>

Así mismo se puede pensar que la evolución normativa del artículo 77 de la LTRI en lo que respecta a las exenciones¹⁹¹ del ICE permite apreciar cómo determinados bienes y servicios pueden ser considerados en ciertas épocas “como suntuarios o de lujo y con el paso de los años pasar a considerarse básicos para la satisfacción de necesidades tal como sucedió con las aguas purificadas originalmente gravadas con tarifa única 5% hoy no generadoras de ICE; o el caso de los servicios de telecomunicaciones y radioelectrónicos gravados desde el 2001, hoy no contemplados en esta norma.”¹⁹²

Finalmente en lo personal considero que pese a las reformas a las tarifas de IR, ICE e IVA que se dieron a lo largo de la historia cuyo contenido ha sido siempre de objeto recaudatorio, la progresividad y la proporcionalidad como coadyuvantes de la capacidad contributiva se han mantenido pese al cambio de circunstancias.

Impuesto a la Salida de Divisas (ISD)

Este impuesto fue creado con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, con una tarifa del 0.5 %; posteriormente la tarifa fue modificada al 1% en el año 2008¹⁹³; mediante reforma efectuada en el año 2009¹⁹⁴ la tarifa sube al 2%, para finalmente en el año 2011¹⁹⁵ establecerse una tarifa del 5% que es la vigente y que se aplica sobre la totalidad del monto transferido al exterior.

Con respecto a este impuesto cabe la interrogante de saber si en la estructuración del mismo se ha cumplido o no con el principio de capacidad contributiva. En principio señalaré que este impuesto al ser indirecto aparentemente no mira la capacidad contributiva del sujeto pasivo sino se limita a gravar un hecho generador específico que es la transferencia de divisas al exterior, lo cual significa que todos los contribuyentes que realicen transferencias al exterior de divisas están alcanzados por este impuesto, pero a

¹⁹¹ En la exoneración el hecho generador si se produce y por ello nace la obligación tributaria que se resume en la obligación de pagar tributos; pero la ley por razones de orden público, económico o social determina casos en los cuales se establece una dispensa del pago.

¹⁹² Ibidem. Pág. 158

¹⁹³ Mediante Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 497 de 30 de diciembre de 2008

¹⁹⁴ Mediante la reforma a la ley del 23 de diciembre de 2009, publicada en Registro Oficial Suplemento 94

¹⁹⁵ Reforma publicada en el Registro Oficial Suplemento 583 de 24 de Noviembre de 2011



pesar de esta primera consideración y conociendo que dentro de una economía social y solidaria la Capacidad Contributiva debe ser el pilar principal que guíe el régimen tributario, dentro de la propia normativa tributaria en relación a este impuesto se ha establecido la figura jurídica de las exenciones como un mecanismo adecuado para contrarrestar una posible violación al postulado en mención al verificar dentro de tales exenciones situaciones concretas y particulares que revelan que quienes se encuentran dentro de las mismas no tienen la suficiente capacidad económica para contribuir al financiamiento del gasto público a través del pago de este tributo. Por ejemplo dentro de estas exenciones tenemos aquella que establece que están exentos del pago del ISD “los traslados de efectivo de hasta una fracción básica desgravada de Impuesto a la Renta de personas naturales (USD. 10.410). En caso de traslados superiores a este valor, el impuesto recae sobre el excedente...”¹⁹⁶, con este ejemplo es fácil advertir que el espíritu de la ley apunta a que no toda transferencia de divisas al exterior este gravada con este impuesto.

¹⁹⁶ <https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/mod/book/tool/print/index.php?id=1139>, Léase también los artículos 151 -163 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, referentes a este impuesto.

CAPÍTULO VI

PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SU VIGENCIA DENTRO DEL ACTUAL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO

6.1 Real Aplicación de la Capacidad Contributiva de los sujetos como Principio Rector del Régimen Tributario Ecuatoriano.

En el capítulo anterior hice referencia a aquellas reformas tributarias que de manera directa tenían una clara vinculación con el principio de Capacidad Contributiva violando tal postulado rector o fortaleciendo el mismo, no obstante en el presente capítulo me centrare en realizar un análisis pormenorizado y global de su incidencia y real aplicación dentro del Régimen Tributario Ecuatoriano.

Comenzaré por indicar que como antecedente de tan mencionado postulado, en materia tributaria en el Ecuador hasta el Código Tributario de 1975, se hablaba que el Régimen Tributario Ecuatoriano se basaba en la capacidad económica de los contribuyentes¹⁹⁷, no obstante autores de renombre como Francesco Moschetti sostiene que no es lo mismo hablar de capacidad contributiva que de capacidad económica, al respecto el citado autor menciona que “si bien es cierto que no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica también es cierto que pueden existir capacidades económicas no demostrativas de aptitud para la contribución”¹⁹⁸. En efecto se debe reconocer que si bien entre ambas existe una relación de interdependencia, dado que la capacidad contributiva está condicionada a una exigencia lógica que es la existencia de capacidad económica; sin embargo, resulta necesario advertir que el hecho que una persona posea un índice de capacidad económica ello no garantiza el nacimiento de capacidad contributiva, entonces el elemento diferenciador entre ambas capacidades se trata de un elemento de juicio: “la valoración acerca de la idoneidad con que se cuenta para contribuir a los gastos

¹⁹⁷ “Art. 5.- Régimen tributario.- El ordenamiento tributario se basará en la capacidad económica de los contribuyentes y se regirá por los principios de igualdad y generalidad.” **CODIGO TRIBUTARIO.**

Decreto Supremo No. 1016-A. RO/ Sup 958 de 23 de Diciembre de 1975.

¹⁹⁸ MOSCHETTI Francesco, “El Principio de Capacidad Contributiva”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, pág. 276

públicos. Este juicio de valor se alimenta de los ideales políticos y sociales que han hallado expresión en las Constituciones¹⁹⁹, lo cual significa que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación se llega luego que la manifestación de riqueza contemplada por el legislador de manera objetiva sea evaluada, sopesada y contrapuesta a diversos fines estatales para considerarla como fundamento de un hecho imponible. Con esta breve explicación he de concluir que hasta el código tributario de 1975 lo que teníamos consagrado de manera explícita y directa en la legislación tributaria ecuatoriana constituía tan sólo una aproximación a la real noción de capacidad contributiva que como hemos visto se ha desarrollado implícitamente la luz de otros principios constitucionales sobre todo el de equidad tributaria.

Teniendo entonces claro que no es lo mismo hablar de capacidad contributiva que de capacidad económica, es menester enfocar el presente análisis en el desarrollo y consideración de la capacidad de pago del sujeto obligado como fundamento rector al momento del establecimiento, modificación y extinción de los tributos en general como en el estudio de su real aplicación dentro de nuestro régimen tributario.

En efecto, si nos preguntamos ¿cuáles son los criterios que pueden ser elegidos por el legislador para someter a los contribuyentes al pago de tributos y que a su vez resulten ser adecuados para que el Estado logre sus fines y propósitos? Personalmente diré con certeza y sin temor a equivocarme que tales criterios no pueden ser otros sino:

- Someter al pago de tributos a quienes reciban un servicio por parte del Estado.
- A los que reciban un beneficio, ventaja u ocasionen un gasto estatal.
- A los que posean una capacidad de pago o contributiva.

¹⁹⁹ http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/1/capacidad_contributiva.pdf , NARRO Rojas Katherine y QUISPE Villaverde Blanca, "Aproximaciones al Principio de Capacidad Contributiva y su desarrollo en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano", Lima, Revista Peruana de Derecho Tributario- Universidad de San Martín de Porres Tax Legal Review, 2007, pág. 8

Dentro de esta lógica a su vez se puede apreciar las tres categorías de tributos: Las tasas que corresponden al primer criterio; las contribuciones que corresponden al segundo y finalmente los impuestos que corresponden al tercero.

Ya había manifestado en su oportunidad que si bien nuestra Constitución prioriza la existencia de impuestos directos y progresivos²⁰⁰, hemos de advertir como lo sostiene el autor Eugenio Jaramillo Vega en su obra “Sinceramiento Tributario” que en la práctica predominan los impuestos proporcionales²⁰¹, de los 80 impuestos existentes aproximadamente en nuestra legislación tributaria según el mentado autor 56 de ellos tienen tarifas proporcionales, 6 tarifas progresivas, 12 poseen tarifas fijas, 5 tarifas mixtas, y 1 con tarifa libre²⁰². Así mismo la administración de tales impuestos es segmentada correspondiéndole al SRI, gobiernos autónomos descentralizados, y otras entidades determinadas en la propia ley la administración de los denominados impuestos internos, en tanto que los denominados aranceles²⁰³ son de competencia de la CAE

²⁰⁰ Son aquellos en los que el gravamen aumenta o disminuye progresivamente, según aumente o disminuya la capacidad contributiva del sujeto obligado, se aplica un aforismo que dice a “Mayor riqueza = mayor gravamen”, como es el caso del Impuesto a la Renta, que va desde el 0% al 35% y que dependerá de los ingresos que reciba una persona.

²⁰¹ Son aquellos en los que el gravamen se mantiene fijo o estático, sea que el contribuyente mantenga o disminuya sus ingresos personales, es decir no se produce el fenómeno de subir o bajar el gravamen conforme aumente o disminuya la capacidad contributiva. Ejemplo Una persona que gana \$100.000 y otra que gana un millón se les aplicará el mismo gravamen, lo cual significa que no pagarán la misma cantidad porque si establecemos un mismo gravamen del 15% el uno pagará 15.000 y el otro pagará 150 mil, dando lugar a la proporcionalidad en el pago.

Esta es la forma en la que la Doctrina Moderna estudia esta clase de impuestos, pues hasta antes de la década del 90, no se consideraba el gravamen para diferenciar este tipo de impuestos sino la tarifa, la diferencia entre estas dos figuras es que la tarifa representa el porcentaje que se aplica sobre un valor, ejemplo tarifa 12% del IVA, en tanto que el gravamen es el valor del impuesto respecto al patrimonio afectado por este.

²⁰² Esto sin contar con los últimos impuestos creados a partir del año 2009, que en su momento dado los hemos mencionado.

²⁰³ Impuesto que grava las mercancías o bienes importados a un país. Los aranceles son derechos de aduana que pueden ser específicos o ad valorem: los primeros obligan al pago de una cantidad determinada por cada unidad del bien importado, por cada unidad de peso o por cada unidad de volumen; los segundos se calculan como un porcentaje del valor de los bienes y son los que más se utilizan en la actualidad. Los aranceles aumentan el precio de los bienes importados. Los gobiernos lo utilizan como instrumento de Política Económica para estimular determinadas actividades productivas o cumplir objetivos de comercio exterior tales como: evitar el ingreso discriminado de mercancías, proteger la producción nacional, entre otros. PATIÑO L. Rodrigo y Pozo I. Teodoro, “Léxico Jurídico Tributario”, Cuenca, Talleres Gráficos-Universidad de Cuenca, 2009, segunda edición, pág. 49



(Corporación Aduanera Ecuatoriana) entidad hoy conocida como Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

En el caso de los impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras²⁰⁴ que son de competencia de la administración tributaria seccional, de acuerdo a lo establecido en el COOTAD y demás leyes u ordenanzas²⁰⁵ se considera que tales tributos respetan los principios que rigen el régimen tributario ecuatoriano, sobre todo y en relación con el tema propuesto no tendrían el carácter de confiscatorios, por cuanto los valores cobrados en razón de ellos corresponden a la capacidad contributiva del obligado ya que toda la normativa aplicable a los mismos sobre todo la constitucional y orgánica, al momento de regular estos tributos establecen y consagran de manera implícita el postulado en estudio, deducción que se la realiza a partir del análisis pormenorizado del texto legal en mención; lo cual a su vez como es lógico nos permite suponer que las normas de menor rango o jerarquía deben ser dictadas en estricto apego a lo consagrado tanto en la constitución como en la norma orgánica, caso contrario de no ser así por el principio de jerarquía normativa prevalecerá el contenido de la norma constitucional y orgánica sobre las demás; y con ello o a consecuencia de ello, al menos en teoría se impediría la violación o transgresión del principio de capacidad contributiva al momento del establecimiento, modificación o extinción de estos tributos.

En la práctica, a pesar que el concepto de capacidad contributiva es vago e impreciso tal como lo sostiene Eusebio González y con quien estoy en total acuerdo, “nadie puede pretender ignorar que con el principio se pretende lograr una distribución justa de la carga tributaria. En este punto, y teniendo en cuenta que estamos en presencia de la institución jurídica “impuesto” y que la capacidad contributiva constituye la causa fin de esta obligación jurídica, no

²⁰⁴ Nuestra legislación tributaria habla solo de contribuciones especiales o de mejoras, precisamente porque de acuerdo a nuestra realidad económica, política y social no existen las contribuciones especiales por gastos.

²⁰⁵ Norma, estatuto o precepto legal de carácter general y obligatorio que se impone en un área territorial o jurisdicción específica o en un régimen interno institucional.

En el régimen administrativo seccional, se denomina así al conjunto de normas emitidas por el órgano provincial o municipal, para regular el funcionamiento de los servicios públicos, la organización interna, o para reglamentar las disposiciones legales de sus cuerpos legales. Ibídem. Pág. 357

puedo dejar de señalar que se trata de un principio jurídico indeterminado²⁰⁶ y como tal es susceptible de interpretación jurisdiccional y en definitiva serán los tribunales los que, en cada caso, establecerán si se lo ha quebrantado o no.²⁰⁷

En lo personal considero que lo manifestado por Eusebio González, se podría extender para el caso del resto de tributos existentes dentro de nuestro régimen fiscal, llámese estas tasas o contribuciones que si bien en principio tienen un distinto fundamento o razón que justifique su pago, no es menos cierto que en última instancia dentro de tales fundamentos justificativos de pago no se puede violar los principios que rigen el régimen tributario y dentro de los cuales se encuentra consagrado así sea de manera implícita el principio de capacidad contributiva, por lo tanto en nuestro caso será la Corte Constitucional la que determine si con relación a un tributo en particular el mismo resulta ser inconstitucional al violentar uno o varios de los principios rectores del régimen tributario ecuatoriano. En lo que respecta a las contribuciones especiales de mejoras de acuerdo a lo establecido en nuestro propio Derecho Positivo se consagra con total claridad que la administración tributaria seccional encargada del cobro y administración de tales tributos “podrá disminuir o exonerar el pago de la contribución especial de mejoras en consideración de la situación social y económica de los contribuyentes.”²⁰⁸, enunciado, con el cual se vislumbra el respeto y observancia irrestricta del principio de capacidad contributiva que aun en esta clase de tributos está presente y se debe cumplir.

Así mismo la vigencia y real aplicación del postulado en estudio dentro de nuestro régimen impositivo, en la práctica también implica que pese a existir el deber constitucional de contribuir al financiamiento del gasto público, al cual en términos generales estamos sometidos todos los individuos miembros de la sociedad ecuatoriana, aquello no implica que no habrá ciertas excepciones, deducciones o tarifas diferenciadas con respecto al pago de los tributos con lo

²⁰⁶ En el caso de los principios indeterminados de ningún modo puede entenderse que no son susceptibles de determinación en cada caso particular. La cuestión que plantean es que su caracterización precisa requiere del análisis de un conjunto de circunstancias que deben ponderarse en el marco del contexto en que se aplica el principio.

²⁰⁷ GÓNZALEZ G. Eusebio, Conferencia dictada en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales el 19 de agosto de 1994. Véase “Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario”, publicación de la mencionada Asociación, Buenos Aires, 1994, pág. 4611

²⁰⁸ Art. 569 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, 2010, estado vigente.



cual se pone de manifiesto que al establecer tales excepciones, deducciones o tarifas diferenciadas se consideran y valoran ciertos criterios y aspectos en especial socio-económicos de los sujetos obligados; todo lo manifestado se reduce a la siguiente consideración: la capacidad contributiva del sujeto obligado, es la causa última y principal de la obligación de contribuir y sin dicha capacidad o aptitud, simplemente no existe constitucionalmente la obligación de tributar.

El respeto y observancia de principios tales como el de legalidad, irretroactividad, etc., a su vez permiten que no existe una violación o transgresión a la capacidad de pago del contribuyente; toda vez que por el primer principio no pueden existir tributos, sin ley previa que los establezca, además que el hecho generador del tributo cualquiera que este sea lleva consigo al menos en teoría una medida relativa a la capacidad de contribución, que es a su vez es identificada por el legislador al momento de crear el tributo y que se exterioriza a través del tipo de tarifa asignada; por el segundo principio no se debe olvidar que la capacidad contributiva que se grava es la del presente y no la del pasado, esto en razón de que la situación económica del contribuyente tiende a cambiar con el transcurso del tiempo.

Ya en el capítulo tres cuando me referí a la capacidad contributiva y su rol dentro de la imposición directa indique que los impuestos directos tal es el caso del impuesto a la renta, el impuesto predial, el impuesto a las tierras rurales, el impuesto a los vehículos, impuesto por utilidades y plusvalía, impuesto de patentes municipales y metropolitanas, etc., se instituyen sobre manifestaciones reales o ciertas de riqueza como son: los ingresos, el patrimonio, las utilidades que percibe el contribuyente, etc. Como se aprecia en tales impuestos es fácil advertir el rol preponderante que cumple el principio en análisis, toda vez que el mismo se vincula con índices directos que reflejan una aptitud económica real de la persona para ser sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria; por otro lado en el caso de la imposición indirecta que no sólo se debe sustentar en la aptitud de contribución de los individuos sino también en la figura del mínimo exento, es precisamente la vigencia implícita pero efectiva dentro de nuestro ordenamiento jurídico de dicha figura, la que permite que en impuestos como el



IVA, ICE se distinga o diferencie aquella riqueza susceptible de imposición, pues si la persona sólo tiene lo necesario para adquirir los denominados productos de primera necesidad o sólo puede satisfacer sus necesidades más básicas o elementales, es obvio que no puede ser sujeto pasivo de una obligación tributaria, esto aparte de la incorporación de múltiples deducciones y exenciones vinculadas con dichos impuestos dentro de la legislación tributaria, que como ya se indicó en líneas anteriores son o constituyen una consecuencia lógica de la observancia al principio de capacidad contributiva; para ampliar tal explicación me permitiré realizar una breve referencia al IVA que como se conoce tiene el mismo porcentaje (12%) para todas las personas, pero su valor aumenta o disminuye de acuerdo al precio del artículo adquirido, o en otros casos en donde por razones de orden social, económico e incluso político determinados bienes o servicios tienen tarifa 0% ejemplo de ello son los medicamentos, servicios como educación, salud que pese a tener un verdadero valor agregado generan un IVA con tarifa 0%, además para que los impuestos indirectos como es el caso del IVA, ICE sean considerados como regresivos es necesario que la adquisición de bienes o servicios gravados con tales impuestos causen detrimento en la economía del contribuyente, causándole grave perjuicio, sin embargo demostrar aquello requiere de un estudio técnico que resulta ser ajeno a esta investigación, por lo que sólo dejaré enunciada tal reflexión personal.

Una vez que me he referido a ciertas situaciones concretas que reflejan, que dentro de nuestro ordenamiento jurídico, al menos en teoría se respeta el principio de capacidad contributiva en los diferentes tributos y por otra parte considerando que los fines que persigue el régimen tributario no sólo se limitan al fiscal; conviene ahondar en el tema de los tributos con fines extra fiscales y su relación con el principio en estudio, al respecto dentro de la realidad ecuatoriana impuestos como los ambientales (impuesto a la contaminación ambiental, impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables) regulados en la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado cuyo fin extra fiscal es precisamente evitar la contaminación ambiental y propiciar actividades ecológicas parecería ser que los mismos no se adecuan eficazmente a la capacidad contributiva de quienes, por ley están obligados a pagarlos, sino que más bien como lo sostiene el Dr. Marco García Bueno "su legitimación se ubica

en aquellos otros valores perseguidos por la Constitución. El principio de capacidad contributiva es uno de los criterios de importancia en el control de la justicia impositiva; se predica del sistema tributario en su conjunto, pero encuentra aplicación, en mayor o menor medida, en cada impuesto en particular. En el caso de los tributos con fines extra fiscales, cuyo interés se dirige a solucionar problemas de importancia para el país, fundamentan su actuación en los criterios constitucionales que así lo prevén. No obstante el citado autor aclara que esto no significa pasar por alto los límites que controlan la potestad normativa tributaria, como en su caso corresponde al principio de capacidad contributiva.²⁰⁹. En el caso concreto de nuestro régimen tributario, haciendo alusión sobre todo al impuesto por contaminación vehicular una forma de evitar la transgresión de este principio sería el establecimiento de dicho impuesto pero con de un gravamen mínimo, al mismo tiempo que se incentive o ponga en marcha campañas de chatarrización, facilidades de pago para la adquisición de nuevos vehículos que sean más amigables con el medio ambiente y por supuesto crear conciencia con relación al uso racional de los vehículos; sin embargo debo aclarar que por más que un impuesto o tributo en general lleve consigo ante todo un fin extra fiscal no por ello desaparece o deja de existir el fin fiscal que es la recaudación.²¹⁰

Continuando con el análisis de este tipo de impuestos, y siguiendo la línea de pensamiento de RAWLS se manifiesta que “el impuesto finalista o con fines extra fiscales no se vincula totalmente al principio de capacidad contributiva, pero no por ello deja de ser menos justo. La capacidad contributiva, recuérdese, es un medio para la distribución de las cargas tributarias, pero no representa el monopolio de la justicia,”²¹¹ lo cual significa que en los tributos, cuya finalidad no

²⁰⁹ http://200.94.19.138:90/BV/biblioteca_cesmdfa/images/rocketlauncher/frontpage/documentos/ESTUDIOS/17.pdf , GARCÍA B. Marco C., “El principio de capacidad contributiva a la luz de las aportaciones doctrinales en Italia, España y México”, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002, pág. 270

²¹⁰ VAQUERA GARCÍA, en Fiscalidad y medio ambiente, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 96-97.

²¹¹ http://200.94.19.138:90/BV/biblioteca_cesmdfa/images/rocketlauncher/frontpage/documentos/ESTUDIOS/17.pdf , GARCÍA B. Marco C., “El principio de capacidad contributiva a la luz de las aportaciones doctrinales en Italia, España y México”, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002, pág. 278

se limita a la obtención de ingresos, sino se extiende a solucionar ya sea necesidades de la población o a resolver problemas de índole político, económico, social o ambiental, se corre el riesgo en mayor o menor medida como lo menciona Marco García de “afectar el contenido del principio de capacidad contributiva, sin embargo no siendo aquello razón suficiente para abogar por su desaparición, argumentando una razón de inconstitucionalidad. El principio de capacidad contributiva no es el único elemento que pueda hacer realidad los ideales de justicia”²¹²

Como ya lo manifesté al principio de este capítulo, en la práctica cuando se piense o considere que la creación, la modificación de un tributo en general viole o vulnera el principio de capacidad contributiva le corresponde al organismo competente justificar su legitimidad constitucional primero reconociendo e identificando cuál es el conflicto existente entre determinado tributo, los fines que persigue el mismo y el principio en mención; posteriormente se debe valorar si dicho tributo o las finalidades perseguidas por el mismo superan en importancia, de llevarse a cabo, la afectación al principio de capacidad contributiva²¹³, es decir se debe verificar si la justicia social está por encima de la justicia fiscal.

Para finalizar este acápite me permitiré indicar que del análisis exhaustivo del texto legal se desprende que el principio de capacidad contributiva o de pago es uno de los elementos principales tomados en cuenta por el legislador a la hora del establecimiento del presupuesto de hecho de los tributos, aun cuando estos últimos no tengan un fin netamente recaudatorio, pues no se puede, ni se debe “fincar responsabilidad tributaria sobre manifestaciones inexistentes de riqueza. En este tenor, la creación de un recargo medio ambiental, el impuesto con un fondo social o de protección a un sector industrial determinado, requiere llevarse a cabo con la presencia de una riqueza general, de una base económica que represente el ámbito objetivo de la capacidad contributiva”²¹⁴. Sin embargo pese a que el postulado en estudio encuentra en la legislación tributaria diferentes

²¹² Ibídem. Pág. 279

²¹³ En el mismo sentido se expresa VAQUERA GARCÍA, en “Fiscalidad y Medio Ambiente, Lex Nova, Valladolid”, 1999, pág. 103.

²¹⁴ Ibídem. Pág. 288

mecanismos que impiden teóricamente su vulneración; en la práctica nos encontramos frente a otra realidad muy distinta, ya que a pesar de existir tales mecanismos que incluso impiden en cierta medida que exista la doble tributación²¹⁵ interna o a nivel internacional que afectan la capacidad contributiva del sujeto obligado²¹⁶; esto en la realidad lamentablemente no se cumple a carta cabal, por diversos motivos entre los cuales tenemos los siguientes:

- Grave desconocimiento de la ley, en materia tributaria por parte de los contribuyentes que no conocen si podrían tener a su favor deducciones al momento del pago de tal o cual tributo o si bien estando exento del pago de estos últimos desconocen cómo acceder o hacer efectivo tal beneficio.
- El Estado no fomenta una verdadera cultura tributaria pues los derechos como contribuyentes o no se cumplen o se cumplen a medias.

²¹⁵ Entendemos por doble tributación la incidencia de dos o más tributos sobre una misma manifestación de riqueza, y no sólo sobre un mismo hecho imponible. La doble imposición interna se da cuando se produce la incidencia del poder tributario estatal y del poder tributario de las administraciones tributarias seccional y de excepción.

²¹⁶ Solo a manera de ejemplo me permitiré citar que para impedir:

“el doble gravamen sobre dividendos, a nivel de la sociedad y a nivel de la persona o personas físicas que los perciben;

la doble imposición inter societaria, cuando la sociedad distribuye dividendos a una persona jurídica, es decir una sociedad es accionista de otras sociedades;

la doble imposición económica que nace de los ajustes fiscales en operaciones entre sociedades vinculadas.

El art. 9 de la LRTI sobre las exenciones soluciona el problema de los primeros ejemplos estableciendo que: para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: 1. *Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos, por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales, no residentes en el Ecuador. También estarán exentos de impuestos a la renta, los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en los términos definidos en el artículo 37 de esta Ley, y en la misma relación Proporcional.*”

En el caso de la doble tributación a nivel internacional que se produce cuando entran en contacto diferentes criterios de atribución de potestad tributaria que manifiestan diferentes países aparte de los diferentes convenios internacionales firmados por el Ecuador para evitar aquello como solución de carácter unilateral nuestra legislación interna en el art. 49 de la LRTI establece que: “*Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente*” <http://dspace.uazuay.edu.ec/bitstream/datos/3478/3/10177.pdf> , CALDERÓN C. José M., “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”, pág. 110



- La falta de un verdadero mecanismo de resolución de conflictos administrativos para el caso por ejemplo de reclamos por pagos en exceso y pagos indebidos.

Todo lo manifestado anteriormente ha hecho que en la práctica, sí exista una transgresión o atropello al principio de capacidad contributiva, no obstante como ya lo indique habrá de analizarse cada caso en particular y determinar si ha existido o no violación a este principio.²¹⁷

²¹⁷ Para mayor información y entendimiento léase los fallos de la sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia así como de la Corte Constitucional <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/jurisprudencia/fallosdetriplereiteraciondelacortenacionaldejusticiadelocontenciosotributario/2012/07/13/contencioso-tributario-de-la-corte-nacional-de-justicia> - JUICIO No.: 226-2009 <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/463/1/T619-MDE-Salazar-jurisprudencia%20constitucional%20tributaria%20en%20el%20Ecuador.pdf> - 8-IV-2011 (Sentencia No. 004-11-SIN-CC, Pleno de la Corte Constitucional, R.O. 572-S, 10-XI-2011), Corte Constitucional



CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

1. La capacidad contributiva no es un simple principio orientador, sino una auténtica norma obligatoria que el legislador no puede dejar de tomar en cuenta.
2. El término “Capacidad Económica” no es equiparable con “Capacidad Contributiva”, ya que ésta última proviene de la riqueza del sujeto que supera el mínimo, permitiéndole al contribuyente y su familia tener un nivel de vida digno; además que su elemento diferenciador proviene de ciertos valores sociales y políticos que el legislador ha evaluado y que a su vez deben concordar con los fines consagrados en la Constitución.
3. No se puede exonerar a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva.
4. La capacidad contributiva de cada sujeto pasivo es única, pero se manifiesta de diferentes formas, por lo que dicha capacidad no debe ser reducida a una simple apreciación económica del sujeto pasivo ya que también entran en juego fines extra fiscales, factores de convivencia y justicia social.
5. Si bien se sostiene que el concepto de capacidad contributiva es vago e impreciso, no por ello se puede pretender ignorar que con este principio se procura lograr una distribución justa de la carga tributaria.
6. El contribuyente debe ser titular de un patrimonio, apto en cantidad y calidad para así hacer frente al pago del tributo, toda vez que sus necesidades básicas y vitales hayan sido cubiertas en su totalidad.
7. Se considera a la capacidad contributiva como principio limitante del poder de imposición estatal más importante que directa o indirectamente

ha sido consagrado constitucionalmente en la mayoría de los ordenamientos jurídicos de los países democráticos.

8. La capacidad contributiva resulta ser esencial para configurar el ideal de justicia dentro del Sistema Tributario, y por tanto, es parte importante del Derecho Tributario.
9. Al ser la Constitución Política un sistema de principios y normas de carácter primigenio, jerárquicamente superior a la normatividad general; y, siendo los Tribunales Constitucionales instancias de control, análisis, aplicación y cumplimiento de esas normas; que, por ende, producen conocimiento jurídico, es lógico que el desarrollo de la doctrina constitucional influya y deba influir constante y sostenidamente en todas las ramas del derecho, incluida la tributaria.
10. Los principios nos revelan el cómo quiere que la Carta Magna sea el sistema tributario ecuatoriano.
11. Doctrinariamente al Principio de progresividad se lo ha considerado como un principio íntimamente ligado a la capacidad contributiva de los habitantes de un Estado, sustentado sobre todo en el principio de la solidaridad social.
12. La capacidad contributiva absoluta es la razón de ser o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir, es decir legitima constitucionalmente al tributo; en tanto que la relativa se refiere a la medida de cada contribución individual de los sujetos al sostenimiento de los gastos públicos, por lo tanto se debe según la capacidad que se tiene.
13. La capacidad contributiva como causa del impuesto representa el vínculo existente entre el presupuesto factico y la ley.
14. Este principio se encuentra implícito en nuestra Constitución al acoger el principio de equidad, tal principio por un lado es el presupuesto



legitimador de la distribución del gasto público y por el otro es el límite material al ejercicio de la potestad tributaria.

15. Tributos debe ser establecidos únicamente cuando exista una fuente de riqueza disponible.
16. La figura del mínimo exento vital y el principio de capacidad contributiva juegan un rol protagónico tanto en los impuestos directos como indirectos.
17. El sistema tributario ecuatoriano presenta como características fundamentales: ser un conjunto de tributos vigentes, organizados y sistematizados, que responden a fines tanto fiscales como extra fiscales y son administrados por los órganos o entidades públicas competentes.
18. Entre los principios que rigen el régimen tributario de acuerdo al actual Constitución se han suprimido los principios de igualdad y de proporcionalidad; pero se han incrementado postulados tales como de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.
19. El poder tributario estatal, ha evolucionado a partir de la adopción de diferentes principios tributarios que a su vez coadyuvan al fortalecimiento del Régimen Tributario.
20. Las reformas efectuadas deben ser resultado del cambio de circunstancias históricas tanto en la economía, política y panorama social de un Estado o nación.
21. La LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR señala que el sistema tributario ecuatoriano debe procurar que la base de la estructura impositiva se sustente en aquellos impuestos



que sirvan para disminuir las desigualdades y que busquen una mayor justicia social. Por ese motivo, se busca la primacía de los impuestos directos respecto de los indirectos y los progresivos respecto a los proporcionales y regresivos.

RECOMENDACIONES

1. La capacidad contributiva de los obligados, jamás debe ser descuidada mucho menos olvidada por el legislador a la hora de efectuar una reforma tributaria, puesto que la misma se convierte en un requisito de validez de los tributos.
2. Al momento de imponer diferentes obligaciones tributarias, no se debe sobre exigir al sujeto pasivo, pues hacerlo provocaría un desequilibrio del régimen tributario general.
3. Al ser los principios tributarios de obligatorio cumplimiento por parte del legislador, todas las demás normas de rango inferior deberán respetar tales principios incluido sobre todo el principio de Capacidad Contributiva.
4. Se debe considerar a la capacidad contributiva como el elemento o instrumento más útil para establecer la medida en que cada sujeto pasivo debe soportar la carga tributaria.
5. El sistema tributario debe ser coherente a la normativa constitucional, sistemático e íntimamente relacionado con las políticas económicas del país, cuyo objetivo principal debe ser minimizar los costos en la recaudación y cumplir con las finalidades de la política fiscal.
6. Se recomienda identificar la naturaleza tanto orgánica como jurídica de nuestro régimen tributario, lo cual nos permitirá analizar y reconocer de mejor manera cual es la verdadera forma de organización tributaria en el Ecuador.
7. El legislador al momento de dictar las diferentes leyes que han de regir dentro de nuestro país deber recordar que el sistema jurídico no abarca solo las normas vigentes, sino fundamentalmente los principios y valores que definen la estructura en la que ese orden legal pueda cumplir su función básica de hacer efectiva la seguridad jurídica como el bien máspreciado que



el Estado garantiza a sus asociados, porque ella misma es la justificación y la razón de ser del Estado.

8. Se debe procurar en la práctica priorizar los impuestos directos sobre los indirectos, con el objetivo de lograr una mejor redistribución de la riqueza.
9. Se sugiere que toda obligación legislativa relativa a la creación, modificación o supresión de los tributos, debe operar, dentro del ámbito constitucional, respetando las garantías de quienes se ven obligados a cumplirlas.
10. Se propone que la contribución del sujeto pasivo al financiamiento del gasto público sea siempre proporcional tanto a su capacidad contributiva como a los beneficios que recibe del Estado.
11. Es necesario que las próximas reformas que se lleven a cabo en materia tributaria no sólo se centren en los impuestos de mayor recaudación e impacto social, sino que es menester que tales reformas impliquen la derogatoria o modificación de ciertos tributos de menor presencia fiscal, para de tal manera evitar la presencia de tributos innecesarios e inaplicables dentro de nuestro régimen impositivo.



BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

ALMEIDA G. Diego. (2001) *Curso de Legislación Tributaria Corporativa*. Quito: Editorial Ecuador.

BARRIOS O. Raúl. (1988) *Derecho Tributario-Teoría General del Impuesto* (2da edición). Lima: Cultural Cuzco S.A. Editores.

CORTÉS D. Matías. (1968) *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Ed. Tecnos SA.

DE LA GARZA Sergio. (2006) *El poder tributario del Estado en Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa.

DINO Jarach. (1980) *Curso de Derecho Tributario* (3ra edición). Buenos Aires: CIMA.

FERREIRO L. José. (2000) *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.

GALLO Franco. (2002) *La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación*. Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales.

GARCÍA B. Marco. (2002) *El principio de capacidad contributiva criterio esencial para una reforma integral*. México: Porrúa.

GIULIANI F. Carlos. (1997) *Derecho Financiero* (6ta edición). Buenos Aires: Ediciones DEPALMA

GÓNZALEZ G. Eusebio. (1994) *Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario*. Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

JARACH Dino. (1983) *El Hecho Imponible- Teoría General del Derecho Sustantivo* (3era edición). Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot.



JARAMILLO V. Eugenio. (2008) *Sinceramiento Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

LAPATZA F. José. (1998) *Los principios constitucionales en el orden tributario: la no confiscatoriedad*. Buenos Aires: Editorial Ábaco.

MOSCHETTI Francesco. (1980) *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

PATIÑO L. Rodrigo. (2011) *Estado de derechos:...en: Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*. Quito: V&M Gráficas.

PATIÑO L. Rodrigo y Pozo I. Teodoro. (2009) *Léxico Jurídico Tributario* (2da edición). Cuenca: Talleres Gráficos-Universidad de Cuenca.

PÉREZ DE AYALA José. (1986) *Los Principios de Justicia del Impuesto en la Constitución Española, Ensayo de dar Operatividad Práctica al artículo 31.1*. Madrid: Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España.

PEREZ DE AYALA José y GONZÁLEZ Eusebio. (1990) *Curso de Derecho Tributario* (4ta edición). Madrid: Ed. Tecnos SA.

SAINZ DE BUJANDA Fernando. (1962) *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Derechos Públicos.

TARSITANO Alberto. (1998) *Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático, Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*. Buenos Aires: Editorial Ábaco.

TERÁN S. José. (2014) *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación*. Quito: Editora Jurídica.

TROYA J. José. (1983) *IV Economía. Ecuador 1930-1980 Segunda parte*. Quito: Corporación Editora Nacional.



TROYA J. José. (2006) *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*. México D.F: Seminario de Derecho Constitucional en Iberoamérica.

TROYA J. José (2014) *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

TROYA J. José y MURILLO F. Fausto (2011) *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*. Quito: V&M Gráficas.

VALDEZ C. Ramón. (1992) *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones DEPALMA.

VALDÉZ C. Ramón. (1996) *La relación jurídico tributaria: concepto fundamental*, en *Curso de Derecho Tributario*. Buenos Aires-Bogotá-Madrid: Desalma-Temis-Marcial Pons.

VÁZQUEZ Marisa. (2000) *Colección Académica-Régimen Tributario, Principios Constitucionales*. Editorial FEDYE.

VILLEGAS Héctor. (2002) *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires: Ediciones DEPALMA.

LEGISLACIÓN

Constitución de la República del Ecuador 2008, Registro Oficial # 449.

Constitución de la República del Ecuador 1998.

Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, Registro Oficial Suplemento 303 de 19-oct-2010,

Código Tributario Ecuatoriano, Registro Oficial No. 38 de 14 de junio del 2005.

Código Tributario, codificación No. 2005-09.



Código Tributario, Decreto Supremo No. 1016-A. RO/ Sup. 958 de 23 de Diciembre de 1975.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov-2004 Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov-2004, actualizada al 2014

Reglamento a la LTRI, estado vigente, Decreto Ejecutivo 1051; Registro Oficial Suplemento 337 de 15 de Mayo de 2008.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, R.O. 242-3S, 29-XII-2007.

Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, Al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la ley de Régimen Del Sector Eléctrico, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de julio del 2008.

Ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria Para La Equidad Tributaria En El Ecuador, publicada en Registro Oficial Suplemento 497 de 30 de diciembre de 2008.

Ley del 23 de diciembre de 2009, publicada en Registro Oficial Suplemento 94

Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, Registro Oficial No. 583-S el 24 de noviembre de 2011

Resolución adoptada por el Comité de Comercio Exterior en sesión de fecha 17 de julio de 2014 y publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial N. 307, el 08 de agosto de 2014



JURISPRUDENCIA

8-IV-2011 (Sentencia No. 004-11-SIN-CC, Pleno de la Corte Constitucional, R.O. 572-S, 10-XI-2011), Administración Tributaria de Excepción.

DOCUMENTOS DE INTERNET

Capacidad Contributiva. Obtenido el 28 de Septiembre de 2014 de www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/1/capacidad_contributiva.pdf

Capacidad Contributiva Absoluta y Relativa. Obtenida el 28 de Septiembre de 2014 de http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo3.pdf

De la Guerra Z, E. (2010) *El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 Y 2010 en relación a La Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto A La Renta*. Obtenido el 10 de Noviembre de 2014 de <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-Guerra-R%C3%A9gimen%20tributario.pdf>

Fallos de Triple Reiteración de la Corte Nacional de Justicia, Consultado el 27 de Diciembre de 2014 en <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/jurisprudencia/fallosdetriplereiteraciondelacortenacionaldejusticiadelocontenciosotributario/2012/07/13/contencioso-tributario-de-la-corte-nacional-de-justicia>

Flores F, M. (2012) *Control de Herencias, Legados y Donaciones en el Ecuador*. Págs. 55, 56, 57. Obtenido el 10 de enero de 2015 de <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/2758/1/tm4668.pdf>

García Bueno, M. (2002) *El principio de capacidad contributiva a la luz de las aportaciones doctrinales en Italia, España y México*. Obtenido el 25 de Octubre de 2014 de



http://200.94.19.138:90/BV/biblioteca_cesmdfa/images/rocketlauncher/frontpage/documentos/ESTUDIOS/17.pdf

Gasto Público. Obtenido el 10 de Octubre de 2014 de
www.economia48.com/spa/d/gasto-publico/gasto-publico.htm.

Narro Rojas, K y Quispe Villaverde, B. (2007) *Aproximaciones al Principio de Capacidad Contributiva y su desarrollo en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*, pág. 8. Consultado el 15 de Diciembre de 2014 en
http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/1/capacidad_contributiva.pdf

Novoa Herrera, G. *El principio de la Capacidad Contributiva*. Consultado el 10 de Octubre de 2014 en
<http://blog.pucp.edu.pe/item/24823/el-principio-de-la-capacidad-contributiva>
Pacheco Solano, J. (2010) *Los Principios Constitucionales en el Derecho Tributario Ecuatoriano*. Obtenido el 25 de Octubre de 2014 de
<http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/2682/1/tm4434.pdf>

Régimen Tributario Interno Ecuatoriano. Consultado el 12 de Octubre de 2014 en <https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/mod/book/view.php?id=1121&chapterid=744>

Rodríguez. *Principio de Capacidad Contributiva*. Obtenido el 15 de Octubre de 2014 de
http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/rodriguez_v_ea/capitulo1.pdf

Vinicio Maldo, B. *Tributación*. Obtenido el 10 de Octubre de 2014 de
http://dspace.utpl.edu.ec/bitstream/123456789/1402/3/UTPL_Byron_Vinicio_Mal donado_Ontaneda_343X97.pdf